ANAIS DO XV CONGRESSO BRASILIENSE DE DIREITO CONSTITUCIONAL DO IDP

Organização: Professor. Dr. Marcus Firmino Santiago

e Professor Dr. Octávio Campos Fischer

ANAIS DO XV CONGRESSO BRASILIENSE DE DIREITO CONSTITUCIONAL DO IDP

Organização: Professor. Dr. Marcus Firmino Santiago

e Professor Dr. Octávio Campos Fischer

DOI 10.11117/9788565604055

Autores:

André Freire da Silva

Eder Marques de Azevedo

Eder Marques de Azevedo

Lucas Bevilacqua

Lucas Catib de Laurentiis

Luciana Rodrigues Penna

Marcelo Andrade Ponciano

Marcus Firmino Santiago

Marinella Machado Araújo

Octavio Campos Fischer

Thiago Guerreiro Bastos

Brasília

Editora IDP

2012

Congresso Brasiliense de Direito Constitucional do IDP (15. : 2012 : Brasília, DF).

Anais do XV Congresso Brasiliense de Direito Constitucional do IDP / Organizadores Marcus Firmino Santiago, Octávio Campos Fischer – Brasília : IDP, 2012.

227p.

ISBN 978-85-65604-05-5
DOI 10.11117/9788565604055

1. Direito Constitucional – Congresso I. Santiago, Marcus Firmino II. Fischer, Octávio Campos III. Instituto Brasiliense de Direito Público. IV. Título

CDD 341.2

APRESENTAÇÃO

Considerando a importância da divulgação de linhas de pesquisa dos diferentes programas de mestrado no Brasil, a Escola de Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP, em parceria com o Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – CONPEDI, abriu espaço para dois grupos de trabalho no XV Congresso Brasiliense de Direito Constitucional, ocorrido entre 19 e 21 de setembro de 2012.

O tema do Congresso foi "Pacto Federativo, Estado de Direito e Justiça Social" e partir desta temática foram criados dois sub-temas para os grupos de trabalho, a saber: Pacto Federativo e Tributos; e Estado Social: formação, federação e democracia.

Os grupos de trabalho seguiram as regras já reconhecidas no campo acadêmico jurídico brasileiro partir dos Congressos do CONPEDI: vários artigos foram encaminhados para a plataforma do publicaDireito, e submetidos ao *blind review* de professores doutores cadastrados no CONPEDI. Os melhores textos foram convidados a participar do Congresso e apresentar em até 15 minutos a temática do artigo.

Os artigos selecionados e apresentados compõem o presente e-Book, iniciativa do IDP visando a publicização desta relevante produção acadêmica de caráter nacional.

Indispensável ainda o registro da importante colaboração dos coordenadores dos grupos de trabalho, professores Marcus Santiago, Octávio Fischer, Julia Ximenes e Janete Barros, todos vinculados a Escola de Direito do IDP; bem como do atual Presidente do CONPEDI, prof. Vladmir Oliveira da Silveira.

Assim, a presente obra traduz o empenho e o compromisso do IDP com a produção acadêmica em Direito no Brasil. A intenção é de que o próximo Congresso ofereça novamente esta oportunidade de intercâmbio acadêmico.

Boa leitura!

Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes

Professora do Mestrado do IDP e Diretora Acadêmica
da Escola de Direito do IDP.

SUMÁRIO

A HORIZONTALIZAÇÃO DO PLANEJAMENTO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: Uma proposta à luz do pacto federativo e da teoria dos custos dos direitos

Eder Marques De Azevedo
Marinella Machado Araújo
DOI 10.11117/9788565604055.01

RESUMO

O presente artigo explora a temática do planejamento administrativo e o orçamento público, a partir da perspectiva da teoria dos custos dos direitos, a qual acentua o problema da escassez dos recursos públicos ao considerar que a concretização de quaisquer direitos gera onerosidade ao Poder Público, possibilitando a aplicação da cláusula da reserva do possível. Sob a ótica do federalismo brasileiro, a superação do dilema dos custos dos direitos e o impasse da escassez orçamentária não se resolvem apenas por meio de ações conjuntas entre os entes federativos no contexto de descentralização política. Além do planejamento estatal se pautar em estratégias verticais de cooperação entre os entes, precisa ser repensado em termos de horizontalização das ações de cada esfera administrativa, tendo por mote a economicidade diante do cumprimento de suas metas e ações, implementando a proposta do planejamento integrado.

Palavras-chaves: custos dos direitos; orçamento público; planejamento integrado; federalismo.

ABSTRACT

This article explores the theme of public administrative planning and budget, from the perspective of cost of rights theory, which accentuates the problem of scarcity of public resources to consider that the achievement of any rights generates burden to the Government, enabling implementation of the reserve of the possibilities clause. From the perspective of Brazilian federalism, overcoming the dilemma of the costs of rights and lack of budget impasse can not be resolved only through joint actions among federal entities in the context of political decentralization. Besides the state planning strategies be based on vertical cooperation among entities, needs to be rethought in terms of flattening of the shares of each administrative level, with the motto the economy before

the fulfillment of their goals and actions, implementing the proposed integrated planning.

Keywords: cost of rights; public budget; integrated planning; federalism.

INTRODUÇÃO

O Estado tem o compromisso em efetivar o conjunto de direitos fundamentais colacionados na Constituição, o que integra a necessidade de ações que atinjam diferentes dimensões. Não obstante, a baixa capacidade administrativa e financeira, sobretudo enfrentada por uma gama de Municípios brasileiros que sobrevivem as expensas do repasse de recursos federais como o Fundo de Participação dos Municípios, é insuficiente para atender ao fluxo de demandas, como dos direitos individuais e sociais. Os custos à satisfação desses direitos não condizem com a realidade da arrecadação tributária de grande parte das unidades federativas.

As táticas convencionais de descentralização política ocorridas no âmbito vertical têm primado pela realização de ações conjuntas entre os entes políticos, não tendo sido o bastante, além de onerar os cofres públicos federais. É necessário ressignificar o sentido da legislação orçamentária através do incremento de novas estratégias. É nesse sentido que o planejamento estatal deve ser repensado em termos de horizontalização das ações das esferas político-administrativas em busca da economicidade para o cumprimento de suas respectivas metas e ações.

É a proposta do planejamento integrado, cuja articulação entre os órgãos públicos de uma mesma Administração Pública, cujos recursos de uma área possam ser aplicados de modo a favorecer o cumprimento de metas de outra, incentivam a otimização dos recursos públicos disponíveis pertencentes a um mesmo ente federativo, minimizando o problema dos custos dos direitos.

Essas ideias são defendidas no âmbito das pesquisas e discussões do Núcleo de Políticas Públicas (NUJUP), vinculado ao Programa de Pós-graduação em Direito da PUC-Minas, sendo sustentadas pela coordenadora e segunda autora desse texto, assim como fruto das pesquisas da tese de doutorado do primeiro autor.

2 Planejamento estatal e finanças públicas no federalismo brasileiro: a segurança jurídica no sistema constitucional orçamentário

Dentro da esfera de descentralização política, e como efeito do federalismo brasileiro, garantidor de autonomia a todos os entes federativos (por força do art. 18, caput, da CR/88), os componentes da Administração Pública Direta possuem, indistintamente, autoridade legal e política para planejar, tomar decisões e gerir as funções políticas de seus respectivos governos. (ABRANCHES. In: MENDONÇA; GODINHO, 2003, p. 269). A autonomia constitucional dos entes políticos repercute em competência política, administrativa e financeira à ação do planejamento adstrita a cada um dos integrantes de nossa forma de Estado instituída, não obstante a possibilidade de conflitos iniciados quando cada qual luta pela parcela financeira de receita que entender como justa e de direito.[1]

Surge nesse cenário de federalismo assimétrico o que se denomina guerra fiscal, pois, indubitavelmente, a União é a grande privilegiada, que de modo camuflado e com a conivência dos representantes dos Estados (Senado Federal), através das chamadas contribuições especiais, toma para si maior fatia da arrecadação em confronto direto com os interesses dos Estados-Membros. Outro fator de peso quanto à participação da União em nosso pacto federativo é que, pelo sistema federal de planejamento e orçamento, de acordo com Sergio Jund, pertence ao governo federal a responsabilidade pelo "fluxo de descentralização dos recursos orçamentários e financeiros" (2008, p. 125), realizados por intermédio de uma programação anual, para que as ações planejadas possam, de maneira efetiva, realizar-se pelos vários órgãos integrantes da estrutura administrativa do governo. O repasse dos recursos do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) é um exemplo dessa larga competência, além da transferência de recursos provenientes de impostos.

Entretanto, o equilíbrio da forma federativa de Estado, elevada ao *status* de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, inc. I, da CR/88), precisa ser uma constante

---

[1] "É evidente que para atender a seus fins, o Estado federal, os estados-membros e os municípios devem ter recursos. Recolhe-os através dos tributos (previsão de fatos econômicos geradores de movimentação ou produção de riqueza importante para a incidência de uma alíquota, que resulte um montante a pagar)." (OLIVEIRA. In: FERRARI; BARROS FILHO, 2011, p. 29)

que resguarde a estabilidade da federação como modo de formação da unidade política, sem, contudo, suprimir a proposta de configuração federativa que respeite as autonomias reservadas para seus demais componentes.

Com foco no Direito Constitucional comparado, examinemos, sucintamente, breves apontamentos do federalismo[2] em alguns Estados do mundo contemporâneo. Os Estados Unidos, além de ser um país pioneiro em matéria de federação[3], mantendo a tendência de maior parte dos Estados atuais, assume o sistema bicameral, que estabelece a instauração de um Congresso dividido em Senado e Câmara de Representantes. Esta é constituída pela Câmara Baixa, representando as populações estaduais, tendo o mandato de dois anos, com idade mínima de 25 anos ao parlamentar e exigência de, no mínimo, sete anos de vivência nos Estados Unidos. Já o Senado, conhecido como Câmara Alta em face da representação das unidades dos Estados-Membros, é composto por dois representantes por estado da federação, cumprindo mandato de seis anos para cada senador, renovando-se a cada dois anos e com idade mínima de 30 anos. Exige-se nove anos no gozo e exercício da cidadania norte-americana para que se possa assumir esse cargo político. É o vice-presidente da República aquele que assume a presidência do Senado, não dispondo de poder de voto, mas voz de minerva para fins de desempate.

Doravante, em grande parte dos países europeus, como também no Brasil, consagrou-se o bicameralismo conservador[4] ou sistemático como sistema legislativo federal. É o caso, por exemplo, da França, cujo Parlamento, de acordo com o art. 24 da Constituição Francesa, é constituído por uma Assembléia Nacional, formada por Deputados eleitos diretamente pelo povo (com a função de representá-lo) para um mandato de cinco anos, com idade mínima de 21 anos para fins de elegibilidade.

---

[2] O federalismo possui sentido de aliança ou pacto entre entidades políticas, tendo o significado do latim *foedus*, o que remonta à sua raíz *bheid*, de modo a expressar a ideia de tratado de aliança, pacto ou convenção. (ROCHA, 1996, p. 196-198)

[3] Embora inicialmente tivesse adotado a forma de Estado Confederado, mantendo as treze colônias soberanas. "[...] O governo federal foi formado para defender o conjunto contra nações estrangeiras em caso de guerra e para defender os menores Estados contra as ambições dos maiores." (FARRAND *apud* MADISON; HAMILTON; JAY, 1993, p. 9).

[4] Expressão cunhada no sentido de se determinar idade mínima para a elegibilidade e assunção do parlamentar ao poder.

Também por Senadores, nomeados por voto indireto, com idade mínima de 40 anos e mandato de nove anos. A Itália também exemplifica esse sistema. Por meio da implantação de um governo parlamentarista, o Estado italiano tem por particularidades a eleição indireta do Presidente da República (Chefe de Estado) por meio do Parlamento, subdividido em Câmara dos Deputados, com idade mínima de 25 anos ao parlamentar, e Senado da República, com idade mínima de 40 anos para a elegibilidade dos Senadores. Todos os ex-Presidentes da República têm participação vitalícia no Senado, constituído por 315 membros, o que corresponde à metade da composição da Câmara dos Deputados. (FIUZA, 1997, p. 218) O poder, conforme relembra Scheinowitz, está repartido entre o Estado (governo central), Regiões, Províncias e Municípios, todos autônomos entre si[5], inclusive do ponto de vista financeiro.

Outro caso distinto é o da Inglaterra, em que o parlamentarismo monárquico acompanha o sistema bicameral aristocrático (tradição mantida em toda a Grã-Bretanha). Assim, a Câmara Alta – Câmara dos Lordes – é formada por nobres membros da realeza ou do alto clero inglês. Já a Câmara Baixa (ou Câmara dos Comuns) é constituída por 635 membros, cuja eleição ocorre via sufrágio direto e universal pelo povo nos círculos territoriais. O primeiro-ministro é chefe de Governo, escolhido pela Câmara dos Comuns. (FIUZA, 1997, p. 219).

Na Espanha, a forma federativa se revela a partir da descentralização do poder iniciada em 1873, quando proclamada a Primeira República Federal, e em 1931, com a volta à República trazendo consigo a autonomia imediata de seus entes.

Mas foi através da Constituição de 1978 que se consagrou a autonomia extensiva a Municípios, a províncias e a dezessete Comunidades Autônomas (entes políticos regionais típicos da tradição espanhola). Isso demarca a valorização da regionalização como princípio geral de organização do Estado. Hesse aponta que o federalismo, conforme projeta o Estado alemão do Pós-2ª Guerra Mundial, denota-se como um princípio fundamental político, que

---

[5] "A província tem um caráter duplo: é uma circunscrição administrativa fundamental e um poder público territorial. Por conseguinte, é depositária, como unidade de desconcentração e de descentralização, de uma grande tradição administrativa e política. [...] O município é o poder territorial de base que agrega uma comunidade histórica; daí, ele não tem por finalidade atividades particulares

expressa "a livre unificação de totalidades políticas diferenciadas, fundamentalmente, *com os mesmos direitos*, em regra regionais que, deste modo, devem ser unidas para colaboração comum." (grifos nossos) (HESSE, 1998, p. 180-181). Vê-se que o sistema germânico[6] é distante da realidade do Estado Federado brasileiro, cujo marco está na diferença de direitos constitucionalmente predefinidos às nossas unidades políticas[7].

Em severa crítica ao modelo do federalismo enfrentado pelo Brasil, Paulo Bonavides destaca que a maneira como tem sido conduzida essa forma de Estado, assentada no binômio clássico unitarismo informal[8]. Para a superação da crise do federalismo brasileiro, e forma de combate às desigualdades regionais, surge a proposta de criação de uma federação baseada em um novo pluralismo de bases, consagrando a Região ao papel de importante destaque na ordem federativa, elevada à condição de ente político num federalismo de transição para o sistema tetradimensional (União, Estados-Membros, Municípios e Regiões)[9].

---

[6] "A Alemanha (República Federal da Alemanha) tem no Parlamento Federal, eleito por quatro anos, entre cidadãos maiores por lei, a sua Câmara Baixa, que representa o povo alemão e exerce funções legislativas e também políticas, ao eleger o chanceler federal (chefe do Governo). A Câmara Alta é o Conselho Federal, que é formado por escolha indireta pelos governos dos Estados-Membros da Federação e coopera na legislação nacional. Além desses dois órgãos, que caracterizam o bicameralismo federal, existe a Assembléia Federal constituída por membros do Parlamento Federal e um número igual de membros eleitos pelas assembléias legislativas das unidades federadas. Sua função principal é eleger o presidente da república, que é chefe de Estado." (FIUZA, 1997, p. 220-221) União-Estado já está morta, pois desde a reconstitucionalização de 1967 até os nossos dias o País tem assumido um e sim um papel político global. Como a província, ele é autônomo, mas, à diferença dela, tem tido um papel cada vez maior na vida pública" (SCHEINOWITZ, 2003, p. 299-300)

[7] A Constituição de 1988, entre os artigos 21 a 30, prescreve um rol taxativo de competências de natureza material e legislativa pertencentes aos entes federativos

[8] "O mal de uma República unitária de fato é que ela não se compadece com a ordem jurídica, não acata a Constituição, não protege contra o arbítrio, não limita a autoridade, senão que faz do Direito uma ficção, da liberdade um obstáculo, da segurança um abuso, das instituições uma fachada. No caso brasileiro, o argumento da intervenção centralizadora foi, no passado, a convulsão política, a desordem, a debilidade dos governos estaduais; no presente, é o baixo grau do desenvolvimento, o atraso social, a privação econômica, o endividamento, a carência de recursos, a pobreza dos Estados- Membros." (BONAVIDES, 2004, p. 422). Variando de entendimento, pugnando as críticas aos males do Estado unitário, relembra Orlando Bitar que Rui Barbosa defendia que o federalismo sempre teve como direção a sobreposição da União, sem suprimir o poder dos Estados, o que já deflagraria outra modalidade política, qual seja, a república unitária. O jurista Rui Barbosa, portanto, condenava o chamado "ultrafederalismo" que, segundo ele, arrastaria o Brasil à desagregação, quando o poder se desconcentrasse da União para o âmbito local – fenômeno hoje denominado de descentralização política, tão comum na Administração Pública. (BITAR, 1996, p. 205).

[9] Paulo Bonavides enfatiza a importância do planejamento político-administrativo e a presença de organismos regionais como preparação a um federalismo das Regiões, uma das saídas para a crise federativa. (2004, p. 423-425).

Afora esses entraves que desestabilizam a segurança jurídica na ordem constitucional, é de bom alvitre frisar que o Estado foi criado para organizar a sociedade e garantir a consecução do bem comum[10]. Não há como desvincular do Estado sua finalidade de suprimento das necessidades públicas. É de sua competência criar meios que possibilitem à sociedade a concretização de seus direitos e garantias fundamentais. Através das arrecadações, ou seja, das receitas auferidas, a aplicação adequada desses recursos, respaldada no devido planejamento governamental, possibilita que o interesse público seja alcançado.

Como regra geral, o planejamento administrativo visa identificar os problemas sociais, criar programas ou projetos para solucioná-los e ao final avaliar se as metas foram alcançadas. Isso só ocorre com a aplicação adequada das arrecadações. O Portal do Orçamento Público, iniciativa da Câmara dos Deputados a fim de dar publicidade a documentos digitais relacionados à atividade legislativa, sobretudo em matéria de fiscalização orçamentária, elucida em seu glossário que o planejamento consiste em "metodologia de administração que consiste em determinar os objetivos a alcançar e as ações a serem realizadas, compatibilizandoas com os meios disponíveis para sua execução."[11]

A necessidade de planejamento estatal foi reforçada com a edição do Decreto-lei 200/67, dispondo que as atividades da Administração Pública Federal obedecessem a determinados preceitos basilares, dentre os quais se destaca o princípio fundamental do planejamento (art. 6º, in. I). O mesmo diploma legislativo explicita que a ação governamental se sujeita ao planejamento, que tem por objetivo promover o desenvolvimento econômico-social do País e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas. Ainda, esclarece que o ato de planejar compreende a elaboração e a atualização de instrumentos básicos como o plano geral de governo, programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual, o orçamento-programa anual e a programação financeira de desembolso.

---

[10] Nas palavras de Dallari, o bem comum corresponde à finalidade da sociedade humana, significando "[...] um conjunto de condições, incluindo a ordem jurídica e a garantia de possibilidades que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana."(DALLARI, 2011, p. 35).

[11] BRASIL. Portal do Orçamento Público. Disponível em: http://www.orcamento.org. Acesso em: 23/12/2011.

Esse planejamento ganha materialidade através de orçamentos dentre os quais o Poder Executivo é responsável. Um deles é o Plano Plurianual, previsto nos arts. 165 e 166 da CR/88. Ou seja, é uma forma de integração entre planos de governo e orçamento público. Isso demonstra a íntima relação entre o planejamento administrativo e o orçamento, pois as finanças públicas[12] é que vão determinar a possibilidade de ação do governo na elaboração e execução de suas metas. Dessa maneira, para a devida composição e montagem do plano estratégico da gestão o orçamento é indispensável, pois permite focalizar e identificar, no âmbito do exercício fiscal, as mais importantes ações. O orçamento programa as decisões do plano estratégico, seja no controle gerencial na iniciativa privada ou na gestão pública[13]

Ao mesmo tempo, sendo delimitado por leis específicas, fica sujeito aos princípios constitucionais da Administração Pública, dentre os quais estacamos a legalidade. Mesmo que haja o indispensável poder discricionário na eleição de prioridades públicas quanto aos gastos orçamentários, é certo que a margem da discricionariedade a ele empregada é contornada por limites legais (consequentemente, não tão estreita quanto dos atos vinculados), necessários para que não se legitime arbitrariedades, tampouco se lesione a segurança jurídica. Esta deve estar presente em todos os atos que acompanham o trâmite das finanças públicas, mesmo em sua fase preliminar (tributação e arrecadação dos recursos) até a definição do orçamento por meio do devido processo legislativo, chegando à sua execução e cumprimento dos planos e projetos almejados.

Vale lembrar que, em qualquer de suas faces, no Estado Democrático de Direito a segurança jurídica tem condão de princípio-garantia do sistema constitucional orçamentário, consistindo em efeito da existência da própria ordem jurídica. Tem o papel de preservar a previsibilidade da concretização de direitos e liberdades fundamentais, como também proteger a confiança legítima de que os atos do Poder Público (políticos, administrativos, jurisdicionais ou legislativos) sejam emanados por autoridade competente. Como assinala

---

[12] “Por finanças públicas deve-se entender a atividade econômica do Estado, na obtenção de receitas, na realização de despesas, na administração da dívida interna e externa, bem como no controle da economia pelo fluxo da moeda.” (ARAÚJO; NUNES JÚNIOR, 2007, p. 453.)

[13] De acordo com os preceitos da teoria geral da Administração, “o orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício.” (FREZATTI, 2009, p. 46).

Torres, tal princípio se desdobra nas acepções formal e material. Em apertada síntese, “a segurança jurídica formal reconduz-se aos elementos estruturais do Estado de Direito (tripartição dos poderes, certeza da legalidade, irretroatividade etc.).” (2011, p. 128)

Por outro lado, convém destacar que o Estado Democrático de Direito é firmado na segurança jurídica material, cuja função é garantir a certeza jurídica pelo cumprimento dos dogmas do ordenamento jurídico, a estabilidade sistêmica e a confiança legítima, tanto para proteger a previsibilidade da legalidade quanto à efetivação dos direitos fundamentais. Ela incide sobre a autoaplicabilidade dos preceitos constitucionais, a exemplo do disposto no art. 5º, § 2º, da CR/88. Sob essa ótica, confirma-se a constitucionalização da segurança jurídica (TORRES, 2011, p.147-148), o que eleva o dever de cumprimento do orçamento público ao cumprimento de preceitos estabelecidos no próprio ordenamento jurídico, posto que o mesmo é definido por lei e deriva de comando constitucional.

Apesar do Poder Executivo ser o responsável pelo orçamento, o parlamento aprecia os projetos de lei orçamentários, e possui legitimidade para propor Emendas Parlamentares ao orçamento em si. Desse modo, temos um planejamento orçamentário bastante complexo, pois se trata de uma seqüência de atos de governo e atos administrativos por natureza, fundindo decisões políticas e jurídicoadministrativas (vinculadas ou discricionárias). Na condição de instrumento tático, a possibilidade de revisão orçamentária deve ser considerada, pois faz parte do processo de planejamento viabilizar condições a se tornar condizente determinada estratégia durante o decorrer do exercício da gestão. (FREZATTI, 2009, p. 46)

3 MÉRITO ADMINISTRATIVO, INTERVENÇÕES JUDICIAIS E RESERVA DO POSSÍVEL: OS DESAFIOS DA FUNÇÃO ADMINISTRATIVA À LUZ DA TEORIA DOS CUSTOS DOS DIREITOS

O financiamento público dos direitos fundamentais é matéria que requer maiores reflexões, haja vista a limitação de recursos advindos da arrecadação tributária que conduz a escolhas trágicas ao se eleger prioridades de investimentos.

Nesse propósito, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, na obra "*The cost of rights: why liberty depends on taxes*", instituíram a chamada teoria dos custos dos direitos. Dessarte, essa teoria sustenta que as ações do Estado necessitam da arrecadação de tributos, pois é ela a principal fonte de renda de cada Administração Pública. Para os aludidos autores, a liberdade está diretamente interligada à captação dos impostos, os quais são fontes de recursos de patrocínio dos direitos.

Com efeito, tanto os direitos negativos (dos quais decorre a não interferência do Estado à sua efetivação) quanto os positivos (dependentes de ações concretas do Estado, como a promoção de políticas públicas e a prestação de serviços públicos) carecem da existência de recursos. (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 13). Portanto, nenhum direito se exime da imperiosa necessidade de patrocínio estatal, mesmo os direitos individuais. Nesse diapasão, apontam Holmes e Sunstein que seria desnecessário existir a dicotomia entre direitos positivos e negativos, uma vez que para a proteção de todos necessita-se de uma vigorosa atuação estatal. Os autores ponderam que se o Estado pudesse apenas proteger os direitos negativos, como alguns defendem, não estaria exercendo devidamente a sua função administrativa. (1999, p. 44)

No entanto, apontam porque o pensamento jurídico-político norte-americano ignora a teoria dos custos, insistindo na assertiva de que "todos os direitos são positivos". A resistência pela admissão de tal teoria resume-se nos seguintes argumentos: 1º) a crença na ausência de custos de direitos negativos, como liberdade e propriedade, facilita a proteção máxima de tais direitos em prol dos direitos sociais; 2º) receio de que a consciência e as discussões sobre os custos dos direitos diminuam o comprometimento com a respectiva proteção. (GALDINO, 2005, p. 204-205). Em contra-partida, Sunstein e Holmes revelam as vantagens em se reconhecer os custos dos direitos, tal como destaca Galdino: a) redimensionamento da extensão da proteção devotada aos direitos conforme as condições econômicas de uma sociedade; b) aferir custos permite mais qualidade nas trágicas escolhas públicas em relação aos direitos – escolhe melhor onde gastar os insuficientes recursos públicos. (2005, p. 204)

O papel institucional a ser cumprido por um governo é indispensável para o estabelecimento e cumprimento de direitos dos cidadãos. Porém, os autores reconhecem que a execução de ações de um governo custa dinheiro, demandando recursos necessários para isso. Isso aduz à importância do pagamento de tributos (sobretudo os impostos) como suporte necessário da infra-estrutura comunitária que respeite os direitos de cada pessoa. Por isso, não se pode negar a importância que o governo mantém em atuar como um mecanismo perspicaz à disposição de uma sociedade politicamente organizada, de modo a possibilitar que esta permaneça na busca de seus objetivos comuns, incluindo o de assegurar a proteção dos direitos fundamentais a todos pertencentes. Sunstein reforça em “A Constituição Parcial” que o financiamento governamental integra as condições que afetam o exercício de direitos constitucionais. Ao justificar a “república das razões”[14], destaca que o financiamento público não pode gerar preferências unilaterais.[15] A omissão do governo – seu silêncio – é uma decisão política e não jurídica que poderá gerar desvantagens sociais (SUNSTEIN, 2009, p. 456). Insiste o autor que o governo tem discricionariedade ampla, mas não ilimitada para ser seletivo no financiamento de projetos ou programas que envolvam discurso (2009, p. 385).

Holmes e Sunstein afirmam ainda que os direitos não são absolutos, independentemente das restrições do governo, mas são constituídos como "bens públicos", financiados por impostos, administrados pelo governo e sujeitos à justiça distributiva. Por isso, há de se reconhecer os custos dos direitos. Mesmo os chamados "direitos negativos", tais como o direito de possuir propriedade livre de interferência do governo, devem ser supervisionados e patrocinados por impostos, pois é deles que se extrai o financiamento dos Tribunais, a polícia e os bombeiros, os quais devem agir na proteção da própria propriedade privada. Nessa conjuntura, os direitos fundamentais dependem de um mecanismo de execução. Tal mecanismo

---

[14] Tal expressão remete à concepção de que a Constituição Norte-americana estabelece que as ações do governo devem ser justificadas para que se respeite a democracia deliberativa instituída desde o período de fundação. Portanto, deve haver razão de interesse público nos atos governamentais. (SUNSTEIN, 2009, p. 24).

[15] Entendidas por Sunstein como privilégios injustificados derivados da violação da exigência de imparcialidade decorrente da distribuição de recursos ou oportunidades de um grupo em detrimento de outro. (2009, p. 32)

consiste no próprio governo. Desse modo, não se pode estabelecer o cumprimento de direitos sem o governo. Isso destaca o papel do Estado na condição de sujeito passivo de direitos fundamentais. Por isso, levar direitos a sério significa levar a escassez a sério. (1999, p. 94)

No Brasil, Flávio Galdino desenvolve argumentos ao fortalecimento e incremento, em solo brasileiro, da teoria dos custos dos direitos, destacando que *"os direitos não nascem em árvores"* (2005, p. 215). Depreende-se a partir das premissas do autor o reconhecimento da economicidade como fator concreto que envolve o universo dos direitos fundamentais. Ou seja, sobretudo analisando os direitos fundamentais revertidos de natureza programática, a ação governamental na execução desses direitos é eminentemente onerosa. Isso envolve questões imprescindíveis como: a) análise da realidade financeira do ente estatal; b) olhar pragmático pautado na reflexão dos efeitos futuros e concretos concernentes à realidade social – um pensar sobre os impactos das decisões; c) presença de ação discricionária diante da escolha de recursos escassos ou limitados à luz de um sistema democrático.

Direitos não nascem em árvores porque dependem de dinheiro para a sua eficácia social e, portanto, estão condicionados à existência de recursos públicos. (GALDINO, 2005, 345-346) Nessa esteira, os direitos fundamentais, como direitos subjetivos que são (desde as suas raízes liberais), devem ser reconhecidos pela perspectiva de seus custos. Nesse mesmo sentido já se manifestou o Supremo Tribunal Federal em decisão em sede de Agravo Regimental, com destaque para o voto do relator Ministro Celso de Mello que assim pronunciou-se:

> Em resumo: a limitação de recursos existe e é uma contingência que não se pode ignorar. O intérprete deverá levá-la em conta ao afirmar que algum bem pode ser exigido judicialmente, assim como o magistrado, ao determinar seu fornecimento pelo Estado. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no RE n. 410.715-SP, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma do STF, DJU de 03.02.06.)

Nesse ínterim, cabe refutar que da teoria dos custos dos direitos decorre, como consequência, a aplicabilidade da cláusula da reserva do possível, teoria que aproxima o Direito Constitucional dos Direitos Financeiro e Tributário, o que acaba gerando restrições ou mesmo ceifando vários direitos

constitucionais. O emprego da concepção de reserva do possível tem servido de justificativa para que o Estado não cumpra a sua função de efetivação de direitos fundamentais (seu papel de sujeito passivo) diante de ações judiciais, pois tal teoria impõe limites à realização de direitos fundamentais pela via jurisdicional.

Não obstante, não é pacífico admitir que a situação orçamentária seja aceita legalmente como óbice à satisfação de direitos fundamentais. Nesse aspecto, o ponto de partida para se avaliar a cláusula da reserva do possível dá-se pelo seguinte questionamento: em que medida a limitação orçamentária pode ser argumento para que o Poder Público se esquive no cumprimento de metas e prioridades necessárias à efetivação dos direitos fundamentais através da prestação de serviços públicos ou da execução de políticas públicas?

Em obra coletiva organizada por Ingo Sarlet e Luciano Benetti Timm, Paulo Caliendo sintetiza a existência de três correntes sobre a doutrina da reserva do possível: 1ª) a corrente daqueles que aderem a essa teoria, ao se concordar que o entrave à efetivação de direitos ocorre em detrimento da escassez de recursos orçamentários (como Gustavo Amaral; Paulo Gustavo Gonet Branco e Luiz Nunes Pegoraro); 2ª) a corrente que rejeita tal doutrina, sob o argumento de que poria em risco a efetividade dos direitos fundamentais, além de se relativizar direitos invioláveis (Andreas Krell); 3ª) a corrente moderada, daqueles que a admitem, mas com ressalvas, no sentido de que a reserva do possível não poderia coibir a realização judicial de direitos que assegurem "um mínimo existencial". (STF, em decisão da 2ª Turma sobre a ADPF nº 45/DF, julgada em 29/04/04 e no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 410.715-5/SP, julgado em 22/11/05; Ana Paula de Barcellos e Silvia Faber Torres). (CALIENDO. In: SARLET; TIMM, 2010, p. 188).

A tendência da jurisprudência brasileira tem sido reconhecer que os direitos inscritos na Constituição sejam exigidos de plano[16], o que gera

---

[16] O texto constitucional, no art. 5º, § 1º, foi categórico ao afirmar a auto-aplicabilidade dos direitos fundamentais, sem vislumbrar o mérito da possibilidade de restrições orçamentárias. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário n. 271.286-RS, através do voto do Relator Ministro Celso de Mello, entendeu pelo afastamento da natureza programática das normas constitucionais, caso esse fator impeça a eficácia imediata pretendida pelo art. 5º, § 1. Nesse sentido pronunciou-se afirmando que o caráter programático das regras inscritas no texto da Carta Política: "[...] não pode converter-se em promessa constitucional inconseqüente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade,

imediato alargamento dos deveres do Estado, propiciando o aumento de dispêndios do erário (recursos coletivos) para a garantia desses mesmos direitos.

Dessa forma, o privado é sustentado e criado pela ação pública (pensamento contrário à tradição liberal norte-americana). Nesse aspecto, uma severa crítica à teoria dos custos dos direitos é que ela confronta a noção jusnaturalista de existência de direitos naturais (direitos pré-políticos). Se não há direito sem o Estado é porque todo direito é fruto de formação política. Esse pensamento justificaria a intervenção estatal no domínio privado, enquanto pré-condição de funcionamento do mercado, a fim de assegurar a sua própria operacionalidade. Ou seja, o exercício da propriedade privada e da livre iniciativa, como forma de liberdade comercial, requer intervenção pública, o que comporta em investimentos (ainda que apenas por meio de gastos com fiscalização). (GALDINO, 2005, p. 207)

Contrapondo-se ao ostracismo de Sunstein e Holmes quanto ao reconhecimento dos direitos naturais, na decisão do Agravo de Instrumento n. 97.000511-3, tendo por Relator o Desembargador Sérgio Paladino, o TJSC entendeu que não é lícito ao julgador negar tutela a “direitos naturais de primeiríssima grandeza sob o argumento de proteger o Erário.” (BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Agravo de Instrumento n. 97.000511-3. rel. Des. Sérgio Paladino, Julgado em 18.09.97).

Ademais, é indispensável a existência de recursos públicos disponíveis ao atendimento das várias demandas sociais (o que justifica a grande função social dos tributos). Todavia, tal premissa gera dúvidas acerca dos limites da intervenção judicial para a garantia de direitos fundamentais. Por um lado, há que se reconhecer a possibilidade de controle judicial quanto aos limites formais exigidos pela Constituição no tocante aos atos de elaboração e execução do orçamento público. Por outro lado, a controversa se levanta quando o que se coloca em pauta são os limites materiais dessa intervenção sob a alegação de tutela de direitos em face da discricionariedade administrativa presente da elaboração à execução do orçamento público.

---

substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no RE n. 393175- RS, rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma do STF, DJU de 02.02.07)

Muito embora haja precedentes da admissão da possível análise do mérito do ato administrativo pelos Tribunais, embora para nós isso reflita em descabida afetação da discricionariedade administrativa, a possibilidade do Judiciário intervir, de modo específico, na determinação de prioridades orçamentárias ainda não obteve entendimento pacificado. O Superior Tribunal de Justiça já entendeu em sentidos opostos. No primeiro caso, pronunciou-se favorável ao controle judicial do mérito administrativo, avaliando as razões de oportunidade e conveniência do administrador.[17] Em sentido contrário, o mesmo Tribunal defendeu a tese de que não cabe ao Poder Judiciário intervir na escolha de prioridades orçamentárias do Município.[18]

Consequentemente, os direitos fundamentais poderão ser efetivados na medida do possível. É o que apregoa a cláusula da reserva do possível[19]. No que tange aos argumentos proferidos pelos entes políticos quanto à sua aplicabilidade, Daniel Sarmento alerta que tal princípio é composto por dois aspectos distintos, a saber, um fático e outro jurídico. O elemento fático refere-se à "efetiva disponibilização dos recursos econômicos necessários à satisfação do direito prestacional, enquanto o componente jurídico relaciona-se à existência de autorização orçamentária para o Estado incorrer nos respectivos custos"(SARMENTO, 2010, p. 569).

Em suma, efetivar direitos fundamentais exige a disponibilidade de recursos estatais indispensáveis à satisfação de prestações materiais aos

---

[17] "1. Na atualidade, o império da lei e o seu controle, a cargo do Judiciário, autoriza que se examinem, inclusive, as razões de conveniência e oportunidade do administrador. 2. Legitimidade do Ministério Público para exigir do Município a execução de política específica, a qual se tornou obrigatória por meio de resolução do Conselho Municipal dos Direitos da Criança e do Adolescente. 3. Tutela específica para que seja incluída verba no próximo orçamento, a fim de atender a propostas políticas certas e determinadas." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 493811-SP. 2ª Turma. Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 15.03.04)

[18] "Dessa forma, com fulcro no princípio da discricionariedade, a Municipalidade tem liberdade para, com a finalidade de assegurar o interesse público, escolher onde devem ser aplicadas as verbas orçamentárias e em quais obras deve investir. Não cabe, assim, ao Poder Judiciário interferir nas prioridades orçamentárias do Município e determinar a construção de obra especificada." (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. n. 208893-PR. 2ª Turma. Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 22.03.04) No mesmo sentido já se manifestou o Tribunal de Justiça de São Paulo. (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Ag. Inst. nº 42.530.5/4, 2ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Alves Bevilacqua, julgado em 11.11.97)

[19] A esse respeito, manifesta-se Dirley da Cunha Júnior: "Em suma, nem a reserva do possível nem a reserva de competência orçamentária do legislador podem ser invocados como óbices, no direito brasileiro, ao reconhecimento e à efetivação de direitos sociais originários a prestações. [...] a efetividade dos direitos sociais – notadamente daqueles mais diretamente ligados à vida e à integridade física da pessoa – não pode depender da viabilidade orçamentária". (CUNHA JUNIOR, 2008, p. 394)

cidadãos. Lado outro, a reserva do possível não pode ser encarada como um pretexto do Poder Executivo na omissão de suas prestações públicas, pois deve haver o respeito e o comprometimento perante o cumprimento dos direitos fundamentais. É preciso haver cautela ao se justificar a reserva do possível[20], pois o Estado não pode destituir-se de sua condição de sujeito passivo dos direitos fundamentais, tampouco negar-se ao cumprimento de suas funções administrativas de realização de obras-públicas, criação de políticas públicas e prestação de serviços públicos. Nesse sentido, para o STF, em julgamento da ADPF nº 45, a aplicação da teoria da reserva do possível deve obedecer aos seguintes pressupostos: a) possibilidade da pretensão e b) disponibilidade financeira.

Finalizando as críticas da teoria dos custos dos direitos, agora em sede de discussão sobre o reconhecimento da reserva do possível, Luís Fernando Sgarbossa rechaça:

> A despeito de todo apelo ao realismo feito pela doutrina dos custos dos direitos, de se notar que a mesma se baseia, em regra, em uma escassez de tipo ficcional, qual seja, aquela engendrada pela peça orçamentária. A escassez aqui denominada ficcta ou jurídica enquadra-se no tipo intitulado por John Elster escassez artificial e, ´portanto, ostenta a característica pelo mesmo apontada, no sentido de poder o Estado, por uma decisão política, suprir a demanda. (SGABOSSA, 2010, p. 219-220)

Apesar de entendimento contrário de parte da doutrina e da jurisprudência, a questão chave da crítica é que a cláusula da reserva do possível deve se pautar em escassez real ou econômica e não escassez ficta ou jurídica que pode ser suprida possivelmente no âmbito de uma decisão política. A ação do planejamento estratégico é essencial nesse aspecto. Sob esse olhar deve atentar-se o Judiciário no momento em que for julgar ações que envolvam a concretização de direitos não efetivados pelo Executivo diante do devido planejamento governamental e no cumprimento de sua função administrativa.

---

[20] Há que se considerar, portanto, que tal teoria é pautada, *a priori*, no compromisso público que deve se estender até o limite financeiro disposto pelo governo, colocando sobre o orçamento o possível em termos de comprometimento face às necessidades públicas.

4 O PLANEJAMENTO GOVERNAMENTAL ESTRATÉGICO E O MODELO CONSTITUCIONAL TRIPARTITE DE FINANÇAS PÚBLICAS

A experiência da gestão pública brasileira é demarcada pela presença de modelos significativos de planejamentos governamentais. Dentre eles, destacam-se, em especial, três fases distintas até culminar com o atual modelo constitucional tripartite. A primeira delas foi iniciada logo após a Proclamação da Independência, perdurando até 1939[21], com a implantação da chamada fase do *planejamento ocasional*, caracterizada pela ocasionalidade e inexistência de continuidade com a qual a Administração Pública encarava problemas que necessitavam de ação permanente e prévia elaboração. “Assim, são raros os exemplos de atividades planejadas em toda a fase colonial, no império e na primeira república e os que poder ser encontrados trazem a marca da eventualidade.”(COSTA, 1971, p. 14-15) Uma vez definido o orçamento, não se previa a possibilidade de ações estratégicas posteriores que facilitassem o transcurso de sua execução, tal como o uso de créditos adicionais[22].

A partir de 1940 teve início um segundo importante momento que foi denominado de *fase do planejamento empírico*, na qual, já com alguma organização, utilizava a experiência e análise dos resultados anteriores como forma de se fixar os parâmetros orçamentários. A premissa era que a administração governamental estivesse atrelada a um objetivo predeterminado, o que caracterizava a adesão oficial ao planejamento nesta fase, com o reconhecimento governamental da importância e imperiosidade de determinar os empreendimentos públicos em programas de ação.

Não se dominavam as técnicas de planejamento, nem se contava com um arcabouço administrativo apto a fornecer os dados necessários à

---

[21] Da independência do Brasil (1822) até o final da década de 30, o país obteve quatro Constituições. A primeira delas, de 1824, firmada sob as bases imperiais, não primou, em primeiro momento, pela fixação de regras de planejamento administrativo contínuo. Ainda assim, instituiu a Fazenda Nacional e o instituto do “Tesouro Nacional”, responsável pela captação de receitas e despesas das Províncias do Império. Entretanto se ateve à competência do Poder Executivo (então Imperador) na elaboração do projeto orçamentário, cabendo-lhe enviar à Assembleia-Geral, a quem competia sua aprovação (art. 13, X). (CARDOZO; QUEIROZ; SANTOS, 2011, p. 802).

[22] Sobre créditos adicionais, os arts. 40 e 41 da Lei nº 4320/64 prescrevem que são as autorizações de despesa não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei de Orçamento.

elaboração de planos, bem como se estabelecer o controle de sua execução. (COSTA, 1971, p. 28)

Sobretudo após a Segunda Grande Guerra, teve início uma nova era do planejamento estatal que podemos chamar de *fase do planejamento científico*, baseada no emprego de técnicas de contabilidade financeira, controle fiscal, conhecimentos de economia do setor público, arcabouço constitucional e emprego de lei. A partir de então tivemos a aceitação da importância do planejamento à Administração Pública através de sua sistematização e sua disciplina. O plano passa a uma espécie de roteiro, guia dos pontos de convergência e de informações de todas as atividades governamentais. Desse modo, “o Plano Salte (saúde, alimentação, transportes e energia), e, mais adiante, o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek, até os mais recentes planos plurianuais foram determinados constitucionalmente” (GIACOMONI; PAGNUSSAT, 2006, p. 75) O art 73 da Constituição de 46 determinava que o orçamento fosse uno, criado por único ditame legal, sem prever outras leis que integrassem o planejamento das finanças públicas. Ainda não previa a criação de plano plurianual[23], tampouco de diretrizes orçamentárias para além da lei do orçamento anual. Seu § 2º estabelecia que o orçamento da despesa fosse dividido em duas partes: uma fixa, que não poderia ser alterada senão em virtude de lei anterior; outra variável, que obedecesse a rigorosa especialização (previsão de possibilidade de transferência de dotação orçamentária para créditos adicionais).

Sob o crivo desta Constituição foi editada a Lei nº 4320/64, responsável por estabelecer normas gerais de Direito Financeiro e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes federativos. Da redação de seu art. 2º, à lei orçamentária anual compete discriminar as espécies de receitas e despesas, evidenciando a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade. Sob forte influência de regimes totalitaristas, seu art. 4º determina que a Lei de Orçamento compreenda todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da Administração Pública então centralizada.

---

[23] A previsão constitucional de plano plurianual foi introduzida por força do art. 65, § 6º, da Constituição de 1967.

A necessidade de planejamento estatal foi reforçada com a edição do Decreto-lei 200/67, dispondo que as atividades da Administração Pública Federal obedecessem a determinados preceitos basilares, dentre os quais se destaca o princípio fundamental do planejamento (art. 6º, in. I). O mesmo diploma legislativo já explicitava que a ação governamental se sujeita ao planejamento, que tem por objetivo promover o desenvolvimento econômico-social do país e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas. Ainda, elucida que o ato de planejar compreende a elaboração e a atualização de instrumentos básicos como o plano geral de governo, programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual, o orçamento-programa anual e a programação financeira de desembolso.

O Estado brasileiro, sobretudo na década de 80, implementou vários planos na tentativa de promover ajustamentos para o cumprimento das funções de distribuição e de estabilização do governo[24]. As aplicações destes planos no Brasil sempre tiveram como foco a parte econômica, pois na ocorrência de instabilidade na economia com aumento dos índices de desemprego, o governo reagia aumentando o nível de demanda no mercado, com elevação de seus gastos ou diminuição de seus tributos, no esforço de recolocar a produção no pleno emprego. Diante de inflação, a reação do governo seria reduzir o nível de demanda no mercado, por meio de ajustes nos seus gastos e nos impostos, diminuindo os preços. O planejamento governamental em todos os níveis (federal, estadual e municipal) foi utilizado com a finalidade de estabilização econômica ou de desenvolvimento regional (*e.g,* SUDENE). Todos estes planos não conseguiram alcançar os resultados esperados, sempre com muito pouco resultado na parte social.

Nos anos 80 ainda se pôde presenciar um paradoxo iniciado pelo crescimento econômico do país assentado numa proliferação de enorme quantidade de empresas estatais, cujos investimentos públicos extraídos do planejamento orçamentário deram grande aporte financeiro a esses setores, finalizando-se com uma grande crise financeira. Severas eram as críticas

---

[24] "Assim, a função de distribuição do governo tem como principal objetivo utilizar mecanismos que visem ajustar a distribuição da renda e da riqueza na sociedade, tornando-a a menos desigual possível. [...] A função de estabilização do governo utiliza instrumentos macroeconômicos para manter certo nível de utilização de recursos e estabilizar o valor da moeda." (RIANI, 1990, p. 38-39)

pertinentes à forma desordenada de intervenção do Estado na economia, adentrando em setores de menor relevância social (*v.g.*, a criação de redes de hotelarias públicas) como forma de exploração da atividade industrial e comercial. Paralelo a isso, esses investimentos causaram forte crise financeira do Estado e insatisfação social pela falta de políticas públicas concretas que atendessem aos direitos fundamentais. (RIANI, 1990, p. 49-50)

O planejamento público brasileiro, após a vigência da Constituição de 88[25], por força de seu art. 165, inovou ao estabelecer o *modelo constitucional tripartite* de finanças públicas, determinado por *três planejamentos orçamentários* definidos por lei: o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. Também criou os chamados *orçamentos vinculantes*, com limites mínimos de investimentos públicos exigidos em áreas como a educação, tal como dispõe o art. 212 da CR/88. O planejamento público, antes de ser elaborado, "deve levar em conta a atividade e o êxito de seus serviços, considerando as legislações pertinentes, os serviços públicos ofertados, as questões sociais e a qualidade de vida dos cidadãos, [...] o negócio e o sucesso de seus produtos ou serviços." (REZENDE, 2011, p.1)

O planejamento governamental, muito embora seja definido por lei e atrelado a uma série de atos vinculados (como o cumprimento da própria previsão orçamentária), precisa, para o seu dinamismo e adequação às necessidades públicas, dispor de atos discricionários, a exemplo da possibilidade de remanejamento de dotação orçamentária. Isso revela a presença do planejamento estratégico na Administração Pública.

Em síntese, o planejamento estratégico público ou privado tem como ponto forte a descentralização das decisões, o que já se revela tendência do próprio Direito Administrativo moderno. (DOWBOR, 1987, p. 18) Todas as atividades da Administração Pública têm que ser geridas de forma organizada, controlada, buscando sempre o atendimento dos objetivos estabelecidos em prol do interesse público. Mesmo em face da existência de recursos da

---

[25] "A Constituição Brasileira, ao estabelecer que o planejamento é indicativo para o Setor Privado, de qualquer forma estabeleceu que esse planejamento deve ser feito. O problema é que a experiência brasileira em planejamentos sempre se caracterizou pela baixa confiabilidade, pela turbulência – o que leva o Setor Privado a não seguir tais orientações, já que elas são meramente indicativas." (CARDOZO; QUEIROZ; SANTOS, 2011, p. 696).

Administração Pública, sem o adequado planejamento não há como executar o orçamento de modo eficiente e eficaz.

5 O PLANEJAMENTO INTEGRADO E A HORIZONTALIZAÇÃO DA GESTÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS

A concretização de direitos fundamentais por meio das decisões judiciais é um mau caminho tomado pela função administrativa – sobretudo os direitos sociais, cuja efetividade requer investimentos de alta onerosidade, não obstante o reconhecimento de que todo direito gera custos para o Estado, conforme reiterado por Sunstein e Holmes. Andreas Krell destaca que faltaria ao Judiciário capacitação para elaboração de políticas públicas coesas e que respeitem os planos orçamentários.[26]

A ação preventiva da Administração Pública pela via do devido planejamento governamental, organizado através da destinação de recursos contemplados na legislação orçamentária, canalizando as diversas necessidades públicas, seja em orçamentos vinculados (como educação e saúde), seja em discricionários, permite o uso de estratégias mais comprometidas com a máxima do princípio da eficiência.

Esse princípio impõe ao Poder Púbico a necessidade de melhorias de resultados, em menor tempo e menos custos, conquanto isso resulte na "busca pelo aperfeiçoamento na prestação dos seus serviços, como forma de chegar à preservação dos interesses que representa." (SPITZCOVSKY in: CARDOZO; QUEIROZ; SANTOS, 2011, p. 52)

Nesse caso, à procura de uma solução que atente a favor da economicidade, com aspiração nos pressupostos da teoria dos custos dos direitos, veiculando a aproximação e o diálogo entre o Direito e a Economia[27], o planejamento integrado, como manifestação do planejamento estratégico no

[26] "Em princípio, a estrutura do Poder Judiciário é relativamente inadequada para dispor sobre recursos ou planejar políticas públicas. O Terceiro Poder carece de meios compulsórios para a execução de sentenças que condenam o Estado a cumprir uma tarefa ou efetuar uma prestação omitida [...]" (KRELL, 2002, p. 85)
[27] "Por que o Direito deveria dialogar e se aproximar da Economia? [...] a Ciência Econômica preocupa-se com a eficiência no manejo dos recursos sociais escassos para atender ilimitadas necessidades humanas – que é um problema-chave quando se falam de direitos sociais ou mais genericamente fundamentais."(TIMM. In: SARLET; TIMM, 2010, p. 53)

setor público, apresenta-se como alternativa viável, pois reafirmaria a função executiva e, em conseqüência, geraria menos demandas ao Judiciário.

Além disso, condenações judiciais impondo o cumprimento de direitos onerosos induzem ao emprego de procedimentos administrativos que, mesmo lícitos, podem funcionar como subterfúgio à elisão de licitação para a contratação de compras (como de medicamentos), ou serviços (como tratamentos ou exames mais sofisticados não fornecidos pelo SUS) – é o caso da aplicação da dispensa de licitação em vista de situações emergenciais (art. 24, Lei nº 8666/93) ou da inexigibilidade de licitação, cujo produto seja fabricado ou comercializado por único fornecedor (art. 25, Lei nº 8666/93).

A contratação direta decorrente da necessidade de atendimento de pedido exigido em sentença judicial onera os custos de serviços, compras ou outros objetos que poderiam constar nas pastas orçamentárias e serem obtidos mediante licitação, cuja competição permite à Administração Pública melhores critérios à sua aquisição, como melhor preço, melhor técnica, ou melhor preço e técnica.

Outro dissidente efetuado por condenações judiciais desse porte é que extraem do orçamento valores ao pagamento das condenações que interferem na destinação e disponibilidade de recursos, alterando o planejamento pautado preliminarmente no binômio receitas/despesas. De certo modo, isso é um fator que gera insegurança jurídica ao Estado que carecerá rever suas finanças públicas em decorrência desse fato extraordinário, superveniente e imprevisível.

Por essas razões, e diante da possibilidade desses impasses na gestão pública, é que o planejamento integrado se revela promissor, pois preserva o cumprimento das funções típicas dos poderes, prevenindo o Executivo contra possíveis intervenções judiciais para o cumprimento de suas metas sem que haja a afetação do mérito administrativo.

Para isso, a horizontalização do orçamento, integrando as políticas públicas entre mais de uma Secretaria ou Ministério, facilita a cooperação entre os órgãos governamentais de uma mesma esfera administrativa. Isso é uma inovação nos sistemas administrativos modernos para superar a escassez de

recursos proveniente da limitação orçamentária, considerando-se o peso da universalidade de desafios da gestão:

> Todos requerem, para sua realização de melhores resultados, satisfazer os atributos de velocidade, flexibilidade, integração e inovação, tornando mais permeáveis suas fronteiras hierárquicas, verticais; de especializações e funcionais, horizontais; externas; e geográficas. (grifos nossos) (JUND, 2008, p. 4)

No planejamento integrado, o recurso preso à determinada pasta auxilia no cumprimento de metas de outra. Ou seja, em respeito à vedação da Lei nº 4320/64, o recurso de uma Secretaria ou Ministério tem que ser gasto somente por eles mesmos, conforme especificação das leis orçamentárias, não se transferindo a outra pasta de interesse público distinta, como da educação à saúde.

A ideia é que no planejamento integrado as políticas sejam articuladas para que ocorra a otimização dos recursos que são escassos. Assim, a ação de uma pasta deve executar seu próprio orçamento, ou seja, a gestão do recurso pode ser diferida, mas a execução não. Não obstante, uma mesma ação pode repercutir para a realização de metas de outra pasta distinta – dessa maneira ocorre uma gestão indireta de recursos de uma área para outra distinta (execução diferida) sem haver a transferência direta de recursos. Como exemplo, tem-se a seguinte situação: uma Secretaria Municipal de Meio Ambiente pode criar estações de tratamento de água através da execução direta de suas verbas (recursos orçamentários). Com isso, favorece o cumprimento de metas da Secretaria Municipal de Saúde na manutenção da saúde preventiva. Observa-se que, nesse caso, a integração garante um reforço da capacidade institucional do próprio Município (sua capacidade financeira e administrativa).

Essa forma de articulação, baseada na integração de recursos, promove a horizontalização da Administração Pública. Tal proposta supera as táticas tradicionais administrativistas que têm insistido somente na manutenção de mecanismos de verticalização, como a descentralização política[28], buscando a

---

[28] "No Brasil, portanto, em virtude de sua forma federativa, temos uma Administração Pública Federal, uma Administração Estadual, uma Administração Distrital e Administrações Municipais, caracterizando uma "descentralização política" norteada pela convivência, num

cooperação entre entes federativos de esferas distintas, como União, Estados e Municípios, por meio de instrumentos como os convênios públicos, ou mesmo dinâmicas de gestão como o SUS, na saúde, e o SUAS, na assistência social ou, ainda, pelo repasse de recursos públicos de um ente para outro.

CONCLUSÃO

Pensar nos custos dos direitos ao se estabelecer o planejamento público é reconhecer a existência de um paradoxo. Por um lado, a insuficiente arrecadação de recursos orçamentários não é o bastante para justificar a ausência de cobertura dos direitos fundamentais, pois isso esvaziaria o compromisso do Estado no cumprimento de seu papel na titularidade passiva dos mesmos. Nesse sentido, a concretização dos direitos fundamentais não depende apenas da contabilização de recursos financeiros, mas também da presença de um planejamento estratégico. Ademais, esse tipo de argumento suprimiria o princípio-garantia de proibição de retrocesso, que veda a revogação de princípios e garantias protetores dos direitos fundamentais incorporados ao catálogo dos positivados. Tal princípio restringe a aplicação da cláusula da reserva do possível (enquanto compromisso do Estado limitado ao financeiramente possível). Por outro lado, partindo do pressuposto de que todo direito gera custos públicos, não é razoável manter apatia quanto à realidade orçamentária (disponibilidade de recursos) enquanto elemento fático à definição de prioridades do orçamento.

De todo modo, o planejamento governamental mais uma vez se desponta como necessário ao resguardo da segurança jurídica por permitir a eleição de critérios objetivos e legais para as escolhas trágicas diante desse paradoxo “demandas *versus* recursos”. Como proposta alternativa aos novos sistemas administrativos, o planejamento integrado ameniza o problema da limitação de recursos através de articulações horizontais realizadas entre Secretarias Municipais ou Estaduais ou, ainda, Ministérios afins, cuja estratégia se opera através da aplicação de recursos de uma pasta colaborando no cumprimento de metas de outra.

---

mesmo território, de diferentes entidades políticas autônomas, distribuídas regionalmente.” (JUND, 2008, p. 21)

Não se trata de questão de transferência orçamentária, mas de criação de políticas públicas integradas. Isso resulta numa mudança de perspectiva do paradigma administrativista, que em face do pacto federativo, têm primado apenas por políticas de verticalização da Administração Pública por meio da descentralização política, envolvendo ações entre os entes federativos distintos.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Mônica. Política urbana e governança: o perfil da participação social na Região Metropolitana de Belo Horizonte. In: MENDONÇA, Jupira Gomes de;

GODINHO, Maria Helena de Lacerda. (Org.) **População, espaço e gestão na metrópole:** novas configurações, velhas desigualdades. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2003.

ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional.** 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

BITAR, Orlando. **Obras completas de Orlando Bitar:** Estudos de Direito Constitucional e Direito do Trabalho. Rio de Janeiro: Renovar, 1996, Vol. II .

BONAVIDES, Paulo. **A Constituição aberta:** Temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no Federalismo das Regiões. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. [coordenadores.]. **Direito Administrativo Econômico.** São Paulo: Atlas, 2011.

COSTA, Jorge Gustavo. **Planejamento governamental**: A Experiência Brasileira. Rio de Janeiro: Fundação Gétulio Vargas, Instituto de Documentação Serviços de Publicações, 1971.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **A efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais e a Reserva do Possível.** Leituras Complementares de Direito Constitucional: Direitos Humanos e Direitos Fundamentais. 3. ed., Salvador: Editora Juspodium, 2008.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DOWBOR, Ladislau. **Introdução ao planejamento municipal**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1987.

FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. **Direito Constitucional Comparado.** 3. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GIACOMONI, James; PAGNUSSAT, José Luiz [organizadores]. **Planejamento e orçamento governamental –** Coletânea. Brasília: ENAP, 2006, Vol.2.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha.** Tradução de Luís Afonso Heck. 20. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights:** why liberty depends on taxes. New York: Norton & Co., 1999.

JUND, Sergio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública.** 3. ed., legislação atualizada incluindo a LRF. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

KRELL, Andreas Joachim. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha:** os (des)caminhos de um Direito Constitucional “Comparado”. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. **Os artigos federalistas –** 1787-1788: Edição Integral. Apresentação Isaac Kramnick; trad. Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.

OLIVEIRA, Régis de. A felicidade que cabe no orçamento. FERRARI, Ana Cláudia [coord.]; BARROS FILHO, Clóvis de. [org.]. In: **Direito & cidadania.** São Paulo: Duetto Editorial. (Coleção Ética: pensar a vida e viver o pensamento), 2011

REZENDE, Denis Alcides. **Planejamento estratégico público ou privado:** Guia para projetos em organizações de governo ou de negócios. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

RIANI, Flávio. **Economia do setor público:** Uma abordagem introdutória. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **República e Federação no Brasil:** Traços constitucionais da organização política brasileira. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti [orgs.] **Direitos fundamentais:** orçamento e “reserva do possível”. 2. ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARMENTO, Daniel. A Proteção Judicial dos Direitos Sociais: Alguns Parâmetros Ético-Jurídicos. *In:* SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel (coord).**Direitos Sociais:** Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em espécie. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCHEINOWITZ, A. S. **A descentralização do Estado:** Bélgica, França, Itália, Espanha, Portugal, Dinamarca, Brasil, Estados Unidos. Brasília, DF: Livraria e Editora Brasília Jurídica, 2003.

SGARBOSSA, Luís Fernando. **Críticas à teoria dos custos dos direitos**. Vol. 1. Reserva do possível. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2010.

SUNSTEIN, Cass R. **A Constituição Parcial.** Coord. e supervisor Luiz Moreira. Tradudores: Manasses Teixeira Martins e Rafael Triginelli. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica:** metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário:** Orçamento na Constituição. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

A INCONSTITUCIONALIDADE DA COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS JUDICIAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA QUANDO DA EXISTÊNCIA DE DÉBITOS DEVIDAMENTE PARCELADOS.

Marcelo Andrade Ponciano[29]
Mariana Barboza Baeta Neves[30]
10.11117/9788565604055.02

RESUMO

A compensação de precatórios de acordo com as novas regras da Emenda Constitucional 62/2009 suscita dúvidas entre os juristas quanto a sua constitucionalidade. Dentre os maiores problemas está a obrigatoriedade do regime compensatório como mitigação a diversos direitos e garantias fundamentais. Dessa forma, a polêmica foi levada em quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidades atualmente em tramitação que apontam vícios materiais de constitucionalidade em diversos parágrafos da Emenda. O presente estudo se limita a analisar os pontos mais controversos dos parágrafos 9º e 10º do artigo 100 da Constituição, seus vícios de constitucionalidade, consequências práticas das regras adotadas, especialmente no tangente aos contribuintes com o atual sistema tributário.

PALAVRAS-CHAVES: direito tributário; inconstitucionalidade; compensação; precatórios.

ABSTRACT

The compensation of executory writ according to the new rules of Constitutional Amendment 62/2009 raises doubts among brazilian jurists as to its constitutionality. Among the biggest problems of new rules is a mitigation to various fundamental rights and constitutional guarantees. At Brazilian´s Supreme Court is pending final judgment four Actions of Unconstitutionality against the new amendment. This study is limited to examining the most controversial points of paragraphs 9 and 10 of Article 100 of the Constitution, their vices of constitutionality, the practical consequences of the rules adopted, especially the rights of taxpayers in the current tax system.

KEYWORDS: tax law; unconstitutional; compensation; executory writ.

---

[29] Acadêmico de Direito na Universidade Paulista – UNIP
[30] Advogada. Atualmente é doutoranda pela Universidad de Barcelona - Espanha com DEA - Diploma de Estudios Avanzados (2009), possui MILE - Master in International Law and Economics - World Trade Institut - Bern Universität (2006), professora Universitária.

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional 62/2009 mudou radicalmente o instituto jurídico do precatório. As novas regras alteram, entre vários pontos controversos, o regime de preferência, a atualização dos valores e dispõe de normas sobre a compensação.

Visando facilitar a relação do contribuinte com o Estado a reforma pretendeu trazer novas regras ao regime compensatório. Tal iniciativa seria até louvável se muitas garantias individuais da Constituição não tivessem sido mitigadas.

Na verdade, desde sua tramitação a constitucionalidade do novo regime foi questionada. De tão polêmicas que são as novas regras dos precatórios que atualmente tramitam no STF quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (4.357, 4.372, 4.400 e 4.425).

De forma semelhante, a OEA - Organização dos Estados Americanos recentemente admitiu e vai julgar o mérito de uma denúncia formulada por funcionários do município de Santo André (SP) contra o Estado brasileiro em virtude do regime de precatórios[31].

Assim, diante desse cenário, o presente estudo enfoca especificamente a constitucionalidade dos incisos 9º e 10º do artigo 100 da Constituição alteradas pela EC62/2009 que tratam da compensação de precatórios com dívidas tributárias do sujeito passivo com o Estado.

2 A COMPENSAÇÃO DE PRECATÓRIOS E AS NOVAS REGRAS

2.1 A Tormentosa Relação Fisco Contribuinte

Desde tempos remotos o indivíduo se depara com o poder do Estado de tributar. Registros disso remontam desde as primeiras civilizações, e é comum, inclusive, encontrarmos referências aos tributos até mesmo em textos antigos como a Bíblia.

---

[31] OEA julga calote dos precatórios como violação aos Direitos Humanos. Disponível em<http://www.oab.org.br/noticia/23337/ophir-oea-julga-calote-dos-precatorios-como-viola cao-aos-direitos-humanos> Data de acesso 31 de julho de 2012

Com o advento do Estado Liberal, no qual se buscou o fortalecimento do individuo em face do poder dos monarcas, passou a ser defendido a existência de direitos e garantias individuais.

O nosso atual Estado Democrático de Direito busca conciliar essas exigências inerentes aos direitos de primeira geração com os de segunda e terceira, quais sejam, os direitos sociais e de solidariedade.

Nesse sentido, Gilmar Mendes (2011, p. 1451) ensina que:

> A construção do Estado Democrático de Direito, anunciado pelo art. 1º, passa por custos e estratégias que vão além da declaração de direitos. Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos.

Assim, sabemos que o indivíduo sempre deseja pagar menos tributos, sem abrir mão das prestações positivas que tem direito, e o Estado quer sempre arrecadar mais diante do crescimento de suas responsabilidades. A consequência disto é a inevitável tensão entre o contribuinte e as fazendas públicas.

Comumente, em seu ímpeto de arrecadação, o Estado passa por cima de direitos e garantias fundamentais de primeira geração. Diante disto, alguns buscam socorro no Poder de Judiciários e, quando ganham, surge o direito de receber de volta o que foi pago indevidamente.

2.2 O pacto federativo e as questões de inconstitucionalidade

O conceito de federação possui elementos formais e materiais. É elemento formal o poder político e material o povo e o território.

Nesse sentido, Kildare (2010, p. 108) ensina que:

> Deve-se a Jellinek a formulação do conceito de estado como um povo ficado num território para, mediante poder próprio, exercer o poder político, surgindo daí o acolhimento da tese dos três elementos do Estado.

Entretanto, Gilmar Mendes (2011, p. 829) com propriedade argumenta ser a Constituição um dos elementos mais importantes do Estado Federal. Vejamos:

> A constituição Federal atua como fundamento de validade das ordens jurídicas parciais e central. Ela confere unidade à ordem

> jurídica do Estado Federal, com o propósito de traçar um compromisso entre aspirações de cada região e os interesses comuns às esferas locais em conjunto. A Federação gira em torno da Constituição Federal, que é o seu fundamento jurídico e instrumento regulador.

E não pode ser de outro modo, pois a Carta Política é o fundamento de validade de todas as normas do Estado, de tal forma que todo o poder, como elemento da federação, encontra ali sua gênese.

Assim, argumentamos que normas violadoras dos direitos individuais das pessoas ferem a Constituição não só em seus dispositivos que garantem esses direitos como também nos que tratam do Estado Federal.

Se o povo, de acordo com Jellinek, é um dos elementos da federação, qualquer violação aos seus direitos importam em dupla afronta à Constituição, violando tanto os direitos fundamentais como também o próprio pacto federativo.

Dessa forma, serão demonstrados nesse trabalho oportunamente as inconstitucionalidades da compensação de precatório, de tal modo que, entendendo a Emenda Constitucional que introduziu essa regra em nosso sistema como fonte de violação aos direitos de um dos elementos da Federação, o povo, todo o pacto federativo de igual modo estaria sendo violado.

2.3 Conceituação dos institutos

2.3.1 O que são os precatórios

A regra do artigo 100 da Constituição primeiramente sofreu alterações pelas Emendas Constitucionais 30/2000 e 37/2002. Por fim, a atual redação é dada pela Emenda Constitucional 62/2009.

Em poucas palavras, os precatórios judiciais nada mais são do que determinações do Poder Judiciário, emanadas pelo presidente do tribunal e oriundas de requisição de um juiz, para que o Poder Público pague dívida nascida em virtude de condenação em processo judicial.

De acordo com Di Pietro (2010, p. 752), sua expedição se dá por meio de ofício à entidade devedora para que pague o débito, assim, esta é obrigada a incluir em seu orçamento a verba necessária para o pagamento.

Os pagamentos devem ser feitos exclusivamente em ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos. Sua abrangência atinge as fazendas estaduais, municipais, a Federal, bem como

todas demais as entidades de direito público de acordo com o parágrafo 5º do artigo 100.

2.3.2 O que é a compensação

2.3.2.1 A utilização do instituto de direito civil aplicado às relações entre o fisco e contribuinte

A compensação é um instituto inicialmente surgido na doutrina civilista. Sua regulamentação pelo Código Civil de 1916 se deu pelo artigo 1.010, cuja fórmula foi repetida pelo nosso atual Código de 2002 no artigo 369.

Orlando Gomes (1988, p. 148), citando doutrina italiana, distingue os modos de extinção das obrigações em satisfatórios e não satisfatórios. Dentre os satisfatórios o credor poderia receber a prestação de forma direta ou indireta.

Ensina ainda o mestre que o pagamento é um modo de extinção satisfatório direto por excelência e, citando exemplos, diz que a compensação é modo de extinção satisfatórios indireto, pois, "embora não receba a prestação, se desobriga da que contraíra com o satisfazer a que lhe correspondia em relação ao devedor" (1988, p. 148).

Na conceituação de Washington de Barros Monteiro (1960, p. 329) é definida a compensação como "a extinção de duas obrigações, cujos credores são ao mesmo tempo devedores um do outro".

É interessante notar, inclusive, que este mestre não aceitava a compensação de débitos fiscais, salvo encontro entre a administração e o devedor. Vejamos:

> As dívidas fiscais da União, dos estados e dos Municípios também não podem ser objeto de compensação, exceto nos casos de encontro entre a administração e o devedor, autorizados nas leis e regulamentos da Fazenda. Contudo, só os débitos fiscais são incompensáveis, não os de outra origem. Quem é devedor de pessoa jurídica de direito público interno, por dívida de natureza fiscal, não pode invocar crédito seu, em compensação, para eximir-se ao pagamento de tributo. A arrecadação fiscal destina-se a custear os serviços públicos e, por isso, ao particular não assiste o direito de lesar o interesse público, invocando compensação. Em princípio, portanto, o contribuinte não pode alegar compensação em matéria fiscal. Admite-se, todavia, tal alegação, se com isso concordar o fisco, ou se quem a pretende é o próprio fisco(MONTEIRO p. 334)

Entretanto, no que pese esse entendimento, o próprio Código Tributário Nacional, que é de 1966, traz regra específica sobre o instituto da

compensação por meio de seus artigos 156, 170 e 170-A (incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001).

2.4 A EC 62/2009 e a inconstitucionalidade dos seus parágrafos 9º e 10º

Para melhor analisarmos os dispositivos em comento cumpre reproduzi-los aqui. Assim, vejamos:

> Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.
> [...]
> § 9º No momento da expedição dos precatórios, independentemente de regulamentação, deles deverá ser abatido, a título de compensação, valor correspondente aos débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa e constituídos contra o credor original pela Fazenda Pública devedora, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.
> § 10. Antes da expedição dos precatórios, o Tribunal solicitará à Fazenda Pública devedora, para resposta em até 30 (trinta) dias, sob pena de perda do direito de abatimento, informação sobre os débitos que preencham as condições estabelecidas no § 9º, para os fins nele previstos.

Entre os principais pontos combatidos pelas Ações Diretas de Inconstitucionalidades em tramitação no Supremo encontra-se a questão da obrigatoriedade de compensação pelo vocábulo "deverá", a possiblidade de compensação de parcelas vincendas de parcelamentos, a única exceção ser a existência de contestação administrativa ou judicial, e a impossibilidade pelo parágrafo décimo da parte apresentar seu contraditório. Analisaremos detidamente esses argumentos.

2.4.1 A questão da obrigatoriedade de compensação

A partir de uma interpretação gramatical do instituto já podemos notar que o constituinte derivado quis criar um regime obrigatório de compensação.

Outra interpretação não é possível de ser tirada, a priori, do vocábulo "deverá" escrito no parágrafo 9º. Porém, muitos argumentos serão apontados nesse estudo contra essa obrigatoriedade de compensação.

A primeira defesa que podemos levantar contra tal ponto é o caput do artigo 5º da constituição. Verdade seja dita, todos os direitos ali inseridos -

liberdade, igualdade, segurança e propriedade - são violados pela EC 62/09. Analisaremos a seguir alguns dos direitos constitucionais lesados pro tal medida.

2.4.2 Liberdade individual e direito à propriedade

Inicialmente, a obrigatoriedade de compensação fere a liberdade do indivíduo vez que coage ao pagamento. A respeito de meios indiretos de cobrança para coagir o contribuinte, cita a ADIN proposta pela OAB (ADI 4.357) jurisprudência já consolidada no âmbito do Supremo no sentido de sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

Assim, temos as Súmulas 70, 323 e 547 do STF. Vejamos:

> Súmula nº 70 - É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
> Súmula nº 323 - É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
> Súmula nº 547 - Não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Marcus Abraham, citando Pontes de Miranda, diz "afigura-se equitativo não obrigar a cumprir quem seja ao mesmo tempo credor do seu credor, pois de outro modo correria o risco de não vero respectivo crédito inteiramente satisfeito, caso se desse, entretanto, a insolvência da contra parte".(ABRAHAM, p. 87)

Luciano Amaro (2009, p.389) ensina com propriedade que "o sujeito passivo da obrigação tributária tem, pois, a faculdade legal de extingui-la por compensação, no termos do que for previsto pela lei".

Como se verá nos tópicos adiante, essa violação à liberdade acarretará verdadeiro efeito em cadeia sobre diversos direitos e garantias fundamentais inscritos na Constituição.

2.4.3 Violação da Segurança Jurídica

O segurança jurídica, de igual modo, também é ferida, pois o Estado, por meio da compensação obrigatória, poderá compensar precatórios de dívidas que poderiam ser discutidas judicialmente.

Pela regra do parágrafo 9º do artigo 100 temos que poderão ser compensados débitos líquidos e certos, inscritos ou não em dívida ativa. Contra esse dispositivo, se insurge Abraham:

> Não há duvidas de que os créditos inscritos em dívida ativa são dotados de liquidez, certeza e exigibilidade, requisitos para qualquer compensação. Já os créditos ainda não inscritos em dívida ativa carecem de tais atributos, que se concretizam a partir do ato de controle administrativo da legalidade e da legitimidade da dívida, realizado pela autoridade pública competente, como dispõem os artigos 2°, parágrafo 3º, e 3° da Lei nº 6.830/1980.6 (ABRAHAM, p. 89.)

Nesse sentido, é interesse a transcrição da seguinte ementa da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 0036865-24.2010.404.0000/SC do TRF 4ª Região. Tal ementa foi apresentada na ADI 4357 pela Associação Beneficente de Canoas – Hospital Nossa Senhora Das Graças, que figura como Amicus Curiae. Vejamos:

> ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. EMENDA CONSTITUCIONAL 62, DE 2002. ARTIGO 100, §§ 9º E 10, DA CF/88. PRECATÓRIO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. INCONSTITUCIONALIDADE. RECONHECIMENTO.
> 1. Os créditos consubstanciados em precatório judicial são créditos que resultam de decisões judiciais transitadas em julgado. Portanto, sujeitos à preclusão máxima. A coisa julgada está revestida de imutabilidade. É decorrência do princípio da segurança jurídica. Não está sujeita, portanto, a modificações.
> Diversamente, o crédito que a norma impugnada admite compensar resulta, como regra, de decisão administrativa, já que a fazenda tem o poder de constituir o seu crédito e expedir o respectivo título executivo extrajudicial (CDA) administrativamente, porém sujeito ao controle jurisdicional. Isto é, não é definitivo e imutável, diversamente do que ocorre com o crédito decorrente de condenação judicial transitada em julgada. Ou seja, a norma impugnada permite a compensação de créditos que têm natureza completamente distintas. Daí a ofensa ao instituto da coisa julgada.
> 2. Afora isso, institui verdadeira execução fiscal administrativa, sem direito a embargos, já que, como é evidente, não caberá nos próprios autos do precatório a discussão da natureza do crédito oposto pela fazenda, que, como é óbvio, não é definitivo e pode ser contestado judicialmente. Há aí, sem dúvida, ofensa ao princípio do devido processo legal.
> 3. Ao determinar ao Judiciário que compense crédito de natureza administrativa com crédito de natureza jurisdicional, sem o devido processo legal, usurpa a
> competência do Poder Judiciário, resultando daí ofensa ao princípio federativo da separação dos poderes, conforme assinalado, em caso similar, pelo STF na ADI 3453, que pontuou: "o princípio da separação dos poderes estaria agravado pelo preceito infraconstitucional, que restringe o vigor e a eficácia das decisões judiciais ou da satisfação a elas devidas na formulação constitucional prevalecente no ordenamento jurídico".

> 4. Ainda, dispondo a Fazenda do poder de constituir administrativamente o seu título executivo, tendo em seu favor inúmeros privilégios, materiais e processuais, garantidos por lei ao seu crédito (ressalvado os trabalhistas, preferência em relação a outros débitos; processo de execução específico; medida cautelar fiscal; arrolamento de bens, entre outros), ofende o princípio da razoabilidade/proporcionalidade a compensação imposta nos dispositivos impugnados.
> 5. Em conclusão: os §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, introduzidos pela EC n. 62, de 2009, ofendem, a um só tempo, os seguintes dispositivos e princípios constitucionais: a) art. 2º da CF/88 (princípio federativo que garante a harmonia e independência dos poderes); b) art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88 (garantia da coisa julgada/segurança jurídica); c) art. 5º, inciso LV, da CF/88 (princípio do devido processo legal); d) princípio da razoabilidade/proporcionalidade.
> 6. Acolhido o incidente de arguição de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, introduzidos pela EC nº 62, de 2009.

O que se vê por essas regras é a possibilidade do Estado trocar um ato jurídico perfeito, acobertado pela coisa julgada, que é o precatório por um eventual lançamento de crédito sem ao menos dar chance do contribuinte de se manifestar a respeito da cobrança.

Para completar esse raciocínio, cita a ADI 4400 que a compensação pelas regras atuais possuem natureza tão teratológica que o parágrafo 10º do artigo 100 determina que seja intimada a respeito a compensação apenas a fazenda, não permitindo contraditório ao contribuinte. Assim, o Estado estaria legitimado a se livrar de precatórios pela simples realização do lançamento, sem nem mesmo inscrever em dívida ativa.

Verdade seja dita, se o Estado, ao usar do seu poder de tributar, agisse nos estritos moldes da lei, nada haveria que se temer. Entretanto, o contribuinte, já acostumado com os abusos dos entes públicos, se verá em diversas situações em que poderá ter um crédito lançado, sem nunca ter sido o devedor daquele tributo, e ser forçado a compensar um precatório que demorou anos para ser expedido.

2.4.4 Da vedação do confisco

Diversas são as garantias que o contribuinte possui em face do Estado para se defender de seu poder de tributar, dentre eles José Afonso da Silva (2009, p. 715) cita o princípio da proporcionalidade razoável que "Veda utilizar tributo com efeito de confisco. Isso, na verdade, significa que o tributo não deve subtrair mais do que uma parte razoável do patrimônio ou renda do contribuinte.".

Gilmar Mendes (2011, p. 1481) ensina que "O que se proíbe é o efeito de confisco, que só pode ser verificado caso a caso, considerando-se a espécie tributária em questão e o substrato econômico sobre o qual ela incide".

Ora, sabendo que o direito de recebimento de um precatório é crédito que o indivíduo possui que compõe seu patrimônio, e como são plenamente conhecidos os abusos que o contribuinte sofre, não é exagero algum argumentar que tal regra abre as portas para que o Estado confisque muitos precatórios como forma de se livrar dele. A ADI 4357 chama isso de nova modalidade de confisco.

2.4.5 Da razoável duração do processo

Se o contribuinte se vir em uma situação em que a Fazenda Pública tenta compensar um crédito do qual não tem direito deverá lançar mão de diversos instrumentos processuais, sempre morosos, para defender seu direito de recebimento.

Nesse sentido, novamente citamos Abraham:

> Ademais, se o credor do precatório, devedor da Fazenda Pública, entender inexigível o crédito apresentado para compensação, por qualquer razão de fato ou de direito, deveria possuir - previamente estabelecido em lei- todos os mecanismos válidos e eficazes para apresentar sua oposição, contemplando-se todos os meios e recursos apropriados para a defesa da parte, nos moldes dos Embargos à Execução. (ABRAHAM, p. 88)

Há, portanto, clara violação ao disposto constitucional da razoável duração do processo. Pois, sob um pretexto de interesse público de ver a compensação realizada, o Estado coage o indivíduo a pagar sem ao menos dar-lhe chance de defesa. Assim, o contribuinte se verá em um círculo vicioso de cobranças indevidas.

Imaginemos, por exemplo, um contribuinte que deseja discutir eventual repetição de indébito no judiciário, sabemos que o processo durará anos e que, quando ganhar, deverá esperar ainda mais tempo para o pagamento do precatório.

Se o Estado inadvertidamente surgir nesse momento e fizer nova cobrança indevida, e querer a compensação do precatório, estará o indivíduo sujeito novamente a mais décadas de discussão dessa nova cobrança. O que, sem dúvida, viola o artigo 5º, inciso LXXVIII.

2.5 A questão dos parcelamentos

A princípio, cumpre invocar o CTN para compreender o instituto do parcelamento tributário. O Artigo 151, inciso VI, diz claramente que suspende a exigibilidade do crédito tributário o parcelamento.

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 506), argumenta que "por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação.".

Se por postular interpretarmos qualquer ato de cobrança, estando a exigibilidade suspensa não seria possível, a princípio, que o Estado requeresse judicialmente a compensação.

Sendo o parcelamento uma das causas suspensivas da exigibilidade devemos nos questionar qual seria a importância desse elemento no instituto da compensação. Novamente recorremos ao doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 530), que diz:

Quatro requisitos são tidos como necessários à compensação: a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; e d) fungibilidade das coisas devidas (CC, art. 369).

A nova redação do artigo 100, em seu parágrafo 9º, permite que sejam compensados precatórios com débitos líquidos e certos, incluídas parcelas vincendas de parcelamentos, ressalvados aqueles cuja execução esteja suspensa em virtude de contestação administrativa ou judicial.

Ora, evidentemente, o crédito tributário como um todo, em eventual parcelamento, estaria com a exigibilidade suspensa, impedindo a compensação. Entretanto, as parcelas ainda vincendas são dívidas constituídas que devem ser pagas, e que, em um primeiro momento, seria legítimo compensar.

Orlando Gomes (1988, p. 159), a respeito da compensação, ensina que:

> Requer a lei, por fim, que as dívidas estejam vencidas. Do contrário, ocorreria injustificável antecipação do pagamento. É preciso que o direito de exigir o pagamento já exista para os interessados na compensação. [...] Os prazos a favor, embora consagrados pelo uso geral, não obstam, entretanto, a compensação.
> Washington de Barros Monteiro (1960, p. 331) no mesmo sentido preleciona que "a compensação é possível, posto que uma das dívidas, já vencida, se torne temporariamente

> inexigível, por exemplo, em virtude dos favores da moratória, outorgados a um dos devedores.

Assim, para legitimar o entendimento estatal e defender a regra constitucional em comento bastaria citar Luciano Amaro (2009, p. 381) que diz claramente, a respeito do parcelamento, que este "nada mais é do que uma modalidade de moratória". Nesse sentido, também é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, que afirma adotar de igual modo essa doutrina Sacha Calmon Navarro Coêlho, Mizabel Derzi e Leonor Leite Vieira.

Porém, a questão não é tão simples, devemos analisar o caso não só sob a ótica tributária e civilista, mas também processual e, principalmente, constitucional.

Abraham cita com propriedade que os programas de parcelamento obrigam o contribuinte a desistência de ações em curso, judicias ou administrativas, para que possam socorrer-se do instituto. Assim, posteriormente, o Estado desfaz o parcelamento sob um pretexto de compensar as parcelas vincendas.

Dessa forma, o Estado estaria se locupletando ilicitamente das regras do parcelamento e da compensação, tirando o melhor proveito dos instituo para extinguir cada vez mais os processos contra si mesmo. Tal raciocínio leva a conclusão de que o Estado está violando o princípio da confiança legítima, corolário da segurança jurídica.

Di Pietro (2010, p. 86), explicando o princípio da confiança legítima, ensina que:

> O princípio da proteção à confiança leva em conta a boa-fé do cidadão, que acredita e espera que os atos praticados pelo poder público sejam lícitos e, nessa qualidade, serão mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros.

O professor português Jorge Reis Novais, citado por Abraham, também ensina que “as Restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente Autorizadas pela Constituição(ABRAHAM, p. 87).

A proteção da confiança dos cidadãos relativamente à acção dos órgãos do Estado é um elemento essencial, não apenas da segurança da ordem jurídica, mas também da própria estruturação do relacionamento entre Estado e cidadãos em Estado de Direito.

O que vemos é o Estado violando a confiança que próprio cidadão depositou nele ao desistir das ações para ingressar nos programas de parcelamento, e posteriormente, se ver na eminência de ter seu precatório compensado, mesmo existindo o parcelamento, sendo que aquelas ações que o contribuinte foi obrigado a desistir eram a única exceção trazida pelo parágrafo 9º do artigo 100 contra a compensação.

Vê-se assim clara armadilha do Estado, em franco ataque à segurança jurídica e seu corolário da confiança legítima, para fazer com que o contribuinte que possui um precatório, mas que também optou pelo parcelamento de outro débito com o Estado, desista da única exceção cabível contra a compensação, qual seja, eventual processo administrativo ou judicial.

Nesse ponto, deve ser afastado o entendimento civilista e tributário para, sob a égide dos direitos individuais inscritos em nossa Carta Magna, prestigiar a boa-fé do cidadão que confiou no Estado.

Nesse sentido, com propriedade a ADI 4357 cita que haveria tratamento desigual entre os contribuintes, em violação a mais um princípio constitucional, vez que aqueles que não desistiram das ações judiciais estariam recebendo tratamento mais favorável do que aqueles que confiaram no Estado para parcelarem suas dívidas.

CONCLUSÃO

Diante dos argumentos apresentados é forçoso concluir pela necessidade do Supremo Tribunal Federal analisar criteriosamente o regime de precatórios, especialmente no que tange às regras de compensação, adotado pela Emenda Constitucional 62/2009.

Apresentamos um panorama geral a respeito das violações aos direitos individuais pela compensação obrigatória que nos permite afirmar categoricamente que tal medida é inconstitucional por violação dos mais diversos artigos da Constituição.

No mais, não podemos perder de vista que o regime de compensação de precatórios é importante para a sociedade. Não se é contra a tais institutos em abstrato, mas às suas atuais regras especiais que a EC 62/2009 institui.

Portanto, por vezes, se aplicada de forma correta, a compensação se tornaria em relevante instrumento para dar eficácia às decisões judiciais, se, ambas as partes, quiserem compensar o tributo devido com o precatório que o individuo possua.

Entretanto, se aplicada com violação a diversos direitos individuais a compensação se tornará instituto lesivo ao contribuinte, que por sua vez é parte de um povo como elemento da Federação, e, por consequência, importará em lesão ao pacto federativo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, M. A Compensação de Precatórios com Créditos da Fazenda Pública na Emenda Constitucional nº 62/2009. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 182, p. 86-93. Novembro de 2010.

AMARO, L. Direito Tributário Brasileiro. 15ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

CARVALHO, P. de B. Curso de Direito Tributário. 22ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2010.

CARVALHO, K. G. Direito constitucional: teoria do estado, da constituição e direito constitucional positivo. 16ª Edição. Editora Del Rey. Belo Horizonte, 2010.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito Administrativo. 23ª Edição. São Paulo, Editora Atlas,

2010.

GOMES, O. Obrigações. 8ª Edição. Rio de Janeiro, Editora Forense, 1988.

MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. Curso de Direito Constitucional. 6ª Edição. São Paulo, Editora Saraiva, 2011.

MONTEIRO, W. de B. Curso de Direito Civil: Direito das obrigações. v. 1. São Paulo, Editora Saraiva, 1960.

SILVA, J. A. Curso de Direito Constitucional Positivo. 32ª Edição. São Paulo. Editora Malheiros. 2009.

DESENHO FEDERATIVO E REPARTIÇÃO TRIBUTÁRIA: É RAZOÁVEL A CONCENTRAÇÃO DE TRIBUTO?

Thiago Guerreiro Bastos[32]
DOI 10.11117/9788565604055.03

RESUMO: O presente artigo busca analisar a estrutura do federalismo adotada pelo constituinte originário da Carta de 88. Por este motivo serão abordadas as formas de Estado. Também terá especial atenção os tipos de federalismo assim como às competências legislativas e tributárias. Com base em todas essas informações será possível adotar um posicionamento mais crítico quanto ao desenho estrutural adotado. Por meio da análise do controle de constitucionalidade, seja pela via difusa (por qualquer juiz ou tribunal) ou pela concentrada (perante Supremo Tribunal Federal), perceber-se-á os malefícios que a centralização impõe ao nosso sistema federativo, principalmente no tocante às competências legislativas e tributárias.

Palavras-chaves: Federalismo; Competência Legislativa; Competência Tributária.

ABSTRACT: This paper aims to analyze the structure of federalism adopted by the constituent of 1988. Because of that it will be analyzed the forms of state.It also will be discussed the types of federalism and their legislatives and taxes competence. Based on that will be possible to have a more critical stance regarding the structural of the actual federalism. By the judicial review done by the Judiciary will be shown how badly the centralization can make damages to our federalist system, especially in the tax power and legislative competence.

Keywords: Federalism; Legislative Competence; Tax Power.

Introdução: Panorama Geral do Estado Federal

Pode soar clichê falar em Revolução Americana e Francesa, mas são fatos históricos que, mesmo sendo tão próximos no tempo, abalaram a forma do Estado vigente e trouxe uma nova lógica de cunho organizacional: o Estado Constitucional. Ou seja, tanto a organização do Estado quanto os seus limites de atuação estão positivados em um documento solene. Portanto, é essencial

[32] Bacharelando em Direito pela Universidade Federal Fluminense – UFF.

a análise do art. 25 da CRFB/88 por ser este a base organizacional dos entes federados.

> DOS ESTADOS FEDERADOS
> Art. 25. Os Estados **organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem**, observados os **princípios desta Constituição**. (grifos acrescentados)

Mas afinal, quais seriam esses princípios? O constituinte não especificou, mas é possível deduzir alguns como os artigos 1º a 4º, Art. 60, §4º, Art. 34, VII, *a* e *e,* Art. 37, *caput...* Nas palavras de Ferrari[33]:

> Os princípios constitucionais podem ser fundamentais, gerais e setoriais. Princípios fundamentais são aqueles que contêm as decisões políticas estruturais do Estado, o que enuncia com confessada influência da teoria decisionista de Carl Schmitt. São relacionados os seguintes princípios fundamentais: republicano, **federativo**, do Estado democrático de direito, da **separação dos Poderes**, presidencialista e da livre iniciativa. Gerais são os princípios que, embora não integrando o núcleo das decisões políticas fundamentais, irradiam-se sobre toda a ordem jurídica como desdobramentos dos princípios fundamentais. Aí se encontram os princípios do acesso ao Judiciário, da irretroatividade das leis e o próprio princípio da legalidade. Finalmente, os princípios setoriais ou especiais dirigem um campo específico de normas voltadas a um determinado tema da Constituição. Quanto a estes o autor enumera, sem pretensões de exaustividade, as seguintes áreas de atuação que conteriam seus próprios princípios setoriais: administração pública, organização dos poderes, tributação e orçamento, ordem econômica e social. (grifos acrescentados)

Temos que ter em mente que o Estado é um complexo e extenso arranjo político-jurídico, e por meio do fenômeno de irradiação, o que foi exposto acima atingirá as Cartas Estaduais. Para tornar menos vago o que seriam esses princípios Ferrari[34] faz a seguinte abordagem:

Para o ilustre professor, José Afonso da Silve, **duas seriam as espécies de princípios limitadores da autonomia do constituinte estadual**: os princípios constitucionais sensíveis e os princípios constitucionais estabelecidos. **Aponta ainda que a categoria dos princípios constitucionais extensíveis, que teriam sido praticamente eliminados da Constituição de 1988, em prestígio ao federalismo**. (...) Já os princípios constitucionais

---

[33] FERRARI, Sérgio. Constituição Estadual e Federação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 98

[34] FERRARI, Sérgio. *Op. cit.,* 2003, pp. 133 e 135

estabelecidos podem gerar limitações de três espécies: expressas, implícitas ou decorrentes do sistema constitucional. (...) É ainda da doutrina de José Afonso da Silva a consideração de que os princípios enumerados ou estabelecidos pela Constituição Federal como limitação ao constituinte estadual **devem ser compreendidos e interpretados restritivamente** e segundos seus expressos termos.

> (...)
> De acordo com Ferrari, Manoel Gonçalves Ferreira Filho divide as limitações em **duas categorias**: Princípios de limitação e Normas de preordenação. Na primeira temos os princípios constitucionais sensíveis assim como as cláusulas pétreas. Já as de ordenação são normas específicas que o constituinte regional não poderia afastar, sendo claros exemplos os artigos 27 e 28 da CRFB/88. Em síntese, as normas de preordenação são de três tipos:
> Preordenação institucional que definirão a estrutura dos órgãos estaduais.
> Extensão normativa que determina que os Estados-membros obedeçam as normas de organização ditadas à órgãos federais.
> Regras de subordinação normativa que são normas ditadas indistintamente a todos os entes federativos.

Não custa lembrar que pela lógica federativa deve prevalecer a **autonomia** do ente em detrimento de uma simetrização.

Superada essa discussão inicial, ao falarmos dos Estados nacionais precisamos ter em mente três pilares básicos dessa estrutura complexa: **Forma de Estado**, **Forma de Governo** e **Sistema de Governo**. São essas três características que irão demonstrar a identidade estatal. Obviamente essas particularidades serão adaptadas em razão das peculiaridades resultantes da formação do Estado assim como a de sua população e cultura. Tais arranjos irão traçar o caminho a ser percorrido pela pátria, sempre tendo como norte a Carta Fundamental.

Diante da gama de possibilidades nas formas de Estado será dada uma sucinta abordagem nas formas de estado restando maior ênfase ao estado federal.

> **Estado Unitário**: Há um poder central detentor do "**monopólio**", ou seja, é o único que detém competência para legislar. As decisões ficam centradas nesse núcleo e irradiam para todo o território num efeito "espiral".
>
> **Estado Regional**: Há flexibilização do poder central. As regiões são dotadas de algumas competências administrativas e legislativas ordinárias. Essas competências

são transferidas às regiões, mas é o poder central que ainda mantém o controle direto. Ex: Itália

 Estado Autônomo: Nessa forma de estado teremos a descentralização de algumas regiões (administrativa e legislativa ordinária). Está muito atrelado à pacificação de regiões que não se sentem integrantes do todo nacional. Ao dar certo grau de autonomia apazigua-se esse conflito e, por conseguinte, se mantém a unidade total. Lembro, ainda, que o que é cedido é **autonomia** e não **soberania**. Por isso mesmo estas regiões autônomas estão submetidas ao poder central.

 Estado Federal: Nada mais é do que um **pacto!** É a associação entre entes dotados de autonomia. Cada unidade subnacional detém uma parcela de poder regionalizado. Já a União detém um poder em âmbito nacional e vem a representar o Estado em cenário internacional.

No âmbito do federalismo poderemos, ainda, ter algumas variações. Existe, atualmente, o **dual**, **cooperativo** e **Subordinado.** Há ainda características como **centrípeto**, **centrífugo**, **Simétrico** e **Assimétrico.** Compreender tais conceitos é imprescindível para análise do tema.

Ao falarmos na forma **dual** do federalismo, obrigatoriamente, estaremos nos remetendo ao federalismo estadunidense. Neste, a constituição traz **uma rígida** repartição de competências entre a União e Estados-membros[35]. A divisão é tão estanque que é possível visualizar com precisão cirúrgica dois campos de poder: o **central** e o **regional** (que estão em **paridade jurídica**).

O **cooperativo**, por sua vez, não separa de forma tão rígida a divisão de competências. Tal engendramento foi feito com a ideia de propiciar a atuação **coordenada/conjunta** dos entes.

O **subordinado** fica nítido apenas pela análise léxica. Há partilha de competência, mas os Estados-membros estão **subordinados** à União.

No tocando ao seu surgimento o federalismo pode ser do tipo **centrípeto** ou **centrífugo**. Se foi uma evolução de uma confederação ou a união de Estados soberanos estaremos diante do **centrípeto** (da periferia para o centro), mas se o federalismo é implementado como sucedâneo de uma estado unitário só pode se tratar do **centrífugo** (do centro para periferia). Em outras palavras, no centrípeto

[35] A Constituição de 1787 enumera as competências da União deixando o que for remanescente para os Estados

temos Estados dotados de soberania que cedem parte desta para a criação de um único estado nacional. Já o centrífugo teremos um Estado Nacional **unitário** que pulveriza seu poder em prol dos demais estados.

Há ainda o **assimétrico** e **simétrico**. Este é calcado na igualdade de tratamento entre os integrantes do pacto federativo em virtude de uma homogeneidade de característica como cultura e desenvolvimento; em contrapartida aquele preza pelo tratamento diferenciado entre os entes políticos tendo em vista sua heterogeneidade.

Diante dessa análise concluímos que o federalismo brasileiro é **cooperativo**, **centrífugo**[36] e **assimétrico**[37].

Províncias não haviam assimilado a nova "liberdade" adquirida com a implementação do federalismo por meio do Decreto nº 1, de 15 de Novembro de 1889.

No tocante ao Estado Federal propriamente dito, de acordo com Konhad Hesse[38] temos:

A repartição de competências, característica para o estado federal, entre estado-total e estados-membros, pode ser efetuada em forma que estado-total e estados-membros, cada vez, para determinadas matérias, sejam competentes, e, nas áreas dessas matérias, possuam tanto o poder legislativo como também o poder executivo e judicial que, portanto, a repetição de funções siga à repartição das matérias. As competências respectivas podem, todavia, também ser distribuídas diferentemente, segundo matérias e funções, é assunto do estado-total, a execução das leis federais, ao contrário, assunto dos estados-membros.

No Estado Federal a divisão de competência assenta na Carta, o que assegura e reafirma o pacto federativo.

Segundo Zimmermann[39]:

---

[36] No tocante ao federalismo centrífugo é interessante ressaltar a existência de dispositivo que determina a elaboração de cartas estaduais quando não se tem essa observação em federalismos centrípetos. Tal ocorre porque é tão natural os Estados-membros antes soberanos terão constituições que não se mostra necessário positivar esse fato. Outro fator interessante assenta no Decreto nº 802, de 4 de Outubro de 1890. Pasme-se, um decreto que convocava as Assembleias Legislativas a elaborarem suas Cartas, prova nítida que as antigas

[37] Como se percebe a partir da análise do art. 3º, III; 45, §1º do Texto e etc

[38] HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Tradução Dr. Luís Afonso Heck. 20ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

> Por fim, a funcionalidade federativa requer uma dupla aceitação do espírito de autonomia e sentimento de solidariedade nacional. Por mais sofisticada e democrática que seja a estrutura de uma Federação, esta jamais funcionará de modo satisfatório se não houver a tolerância mútua entre os governos central e regionais, de modo que a partilha de competências constitucionalmente determinada seja rigorosamente cumprida.

O estado federado detém autonomia que se constata por meio de:

- Auto-Organização: É a utilização do poder constituinte **derivado decorrente** para a elaboração das cartas estaduais. Por meio de sua carta política os Estados irão traçar a sua organização mas **respeitando** alguns paradigmas da Carta Maior como **divisão dos poderes**, **forma de governo e iniciativa reservada de lei.**
- Autogoverno: Governador, Vice e deputados estaduais são **eleitos diretamente** pelo povo. Se houvesse indicação do poder central estaria sendo usurpada a autonomia política da célula federativa.
- Auto-administração: É o próprio ente que administra seus bens e serviços públicos **sem** interferência da capital federal.
- Capacidade Legiferante: Possui competências legislativas. Estas que já são escassas como veremos no tópico pertinente é reduzida por força do princípio da simetria.

2 Dilemas Institucionais Brasileiros

Nosso federalismo pode ser comparado a uma dança de tango. Flutuamos nossa forma de Estado entre o federal e unitário. Sempre houve essa atração e repulsa; tentação e medo; um querer, mas um não querer ao mesmo tempo; tivemos um encontro, desencontro e um reencontro marcado, atualmente, por uma "dança centralista" que de certa forma engessa demais o bailar federalista.

Nas palavras de Zimmermann[40], tivemos cinco períodos historicamente identificáveis acerca do federalismo: .

- República Velha (1889/1930): Estados-membros conquistaram um considerável número de competências e matéria legislativa. Período marcado por constantes intervenções federais. Eram tão constantes que esse instituto que era pra ser uma exceção passou a ser regra.
- Era Vargas (1930/1945): Extremamente prejudicial ao federalismo. Os Estados tiveram menos de um ano de

---

[39] ZIMMERMANN, Augusto. Curso de Direito Constitucional. 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2002. P. 379

[40] ZIMMERMANN, Augusto. *Op. cit.,* 2002

autogoverno. Estes foram administrados por interventores e estiveram privados de legislar. A Carta de 34 aumentou consideravelmente as competências da União, culminando, posteriormente, com o Estado Novo.

- Restauração Democrática (1945/1964): Houve certa autonomia e as intervenções cessaram. Contudo o número de competências distribuídas aos Estados nem de longe lembra ao da primeira república.
- Regime Militar (1964/1985): Federalismo formal. Na prática estava muito mais para um Estado Unitário. Não é nem apropriado falar em federação por subordinação porque os entes não tinham autogoverno ou autonomia administrativa, no Senado tínhamos os “senadores biônicos” e no STF estavam os ministros indicados pelos ditadores. Vivenciamos um Estado unitário porque o federalismo pressupõe **DEMOCRACIA**, o que não havia na época. A virtude de um governo autoritário é a centralização do poder.
- Nova República – A partir de 1985: Não trouxe muitas novidades no rol das competências. O grande diferencial foi a inclusão do Município como ente federativo. É uma federação com certo grau de centralização assim como é a federação alemã. Contudo a nossa ainda exige que nossos Estados-membros sejam um reflexo da união; que ajam à imagem e semelhança do ente federal.

O Pacto Federativo é tão importante que é tido como **cláusula pétrea**.Tal proteção é justificável pelo fato de a forma do estado fazer parte da espinha dorsal[41] de nosso ordenamento jurídico.

É interessante ressaltar que o movimento federalista no Brasil foi consagrado com advento da 1ª República e implantado através do decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889.

> DECRETO Nº 1, DE 15 DE NOVEMBRO DE 1889
> *Proclama provisoriamente e decreta como forma de governo da Nação Brasileira a República Federativa, e estabelece as normas pelas quais se devem reger os Estados Federais.*
> O GOVERNO PROVISÓRIO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL
> DECRETA:
> Art. 1º - Fica proclamada provisoriamente e decretada como a forma de governo da Nação brasileira - a República Federativa.
> **Art**. 2º - As Províncias do Brasil, reunidas pelo **laço da Federação**, ficam constituindo os Estados Unidos do Brasil.
> **Art**. 3º - **Cada um desses Estados, no exercício de sua legítima soberania[11], decretará oportunamente a sua constituição definitiva, elegendo os seus corpos deliberantes e os seus Governos locais.**

[41] O art. 60, §4º traz características que expressam o espírito do constituinte originário. Para evitar que “os mortos governem sobre os vivos” é possível alterar o texto pátrio com exceção das cláusulas pétreas (no tocante a aboli-las). Elas funcionam como a corda que amarra de Ulisses ao mastro do barco e impede que sucumba ao canto das sereias... impede que o destempero do momento cause abalos na estrutura do Estado brasileiro.

> 11 O decreto fala em "**soberania**". Não é de se estranhar já que ao longo do século XIX diversos teóricos divergiam sobre a possibilidade dos entes federados serem soberanos e não apenas autônomos, por uma questão de evolução da confederação para a federação. Mas com advento da Carta de 1891 alterou-se para autonomia.
> **Art**. 6º - Em qualquer dos Estados, onde **a ordem pública for perturbada e onde faltem ao Governo local meios eficazes para reprimir as desordens e assegurar a paz e tranqüilidade públicas**, efetuará o **Governo Provisório a intervenção necessária para**[42], com o apoio da força pública, assegurar o livre exercício dos direitos dos cidadãos e a livre ação das autoridades constituídas. (grifos acrescentados)

Por mais que o espírito do federalismo dualista tenha soprado em terras tupiniquins não podemos afirmar que tenha sido bem sucedido. Por quê? Primeiro por conta das constantes intervenções. Segundo porque muitos Estados-membros não assumiam suas competências legislativas com a devida presteza produzindo, assim, vazios jurídicos em nosso território conforme explicita Paulo Brossard[43]:

A dimensão do Brasil exige e induz, inevitavelmente, à federação. A idéia de federação é realmente antiga e profunda no nosso país. Curiosamente, adotada a federação em 1891, com grande amplitude, os estados não usaram com competência dos seus poderes de auto-organização e de auto-administração.

Ex: Aos Estados ficou reservado legislar sobre o processo CIVIL e CRIMINAL. A primeira república durou 40 anos e nem todos os Estados chegaram a elaborar o seu Código de Processo Civil e Criminal. São Paulo, por exemplo, só elaborou seu código ao final da república velha.

O que é interessante é que todos os Estados, com pequenas diferenças, seguiram a trilha do velho regulamento 737, de 1850. Apesar de toda a largueza federativa de 1891, os Estados muito pouco usaram ou souberam usar.

E não é de se estranhar a realidade alinhavada acima. Ora, como esperar que as antigas Províncias, lançadas à condição de Estados-membros, pudessem romper e abandonar séculos de repressão e unitarismo? Romper com o unitarismo não ocorre com uma simples canetada por meio de um decreto.

[42] Utilizada ao bel prazer do governo central fruto do ranço unitarista e traço de um federalismo centrífugo
[43] STF, ADI 216 - MC, Rel. Min. Célio Borja, J. 25.3.1990, *DJ* de 7.5.1993.

Talvez o faça em sentido formal, mas na prática leva tempo para que os entes se aquém à nova realidade. Requer, também, maturidade dos demais institutos, organismos e da própria sociedade civil e política do país. O federalismo é um processo lento, mas que deve ser contínuo para propiciar o seu florescer máximo que é a experimentação da diversidade dos entes que compõe o todo.

Cristiano Martins[44], todavia, afirma o seguinte:

> Data vênia, a lógica trazida pelo autor é válida no plano hipotético onde tudo ocorre de forma perfeita e desejada. A realidade, por outro lado, tem incongruências e afunilamentos que precisam ser revistos. Conforme foi salientado, se era difícil para uma antiga província exercitar suas “liberdades” imagine para a União que foi “obrigada” a ceder atribuições que antes eram delas. Esse ranço centralista por meio de intervenções ou dispositivos constitucionais foi perpetuado durante muitos anos e ainda temos sinais no texto de 1988. Logo, se é simples e fácil no plano das ideias o mesmo não pode ser dito acerca da realidade.

Sobre o federalismo dualista é perceptível que as competências da União têm abrangência **nacional.** Logo, não é forçoso afirmar que se adotássemos um federalismo dualista a União só teria sido agraciada com as competências exclusivas[45] (art. 21) enquanto que as privativas (art. 22) seriam distribuídas entre os Estados-membros.

Desde o decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889 o Estado brasileiro passou então a viver um **movimento pendular** no tocante ao federalismo. Ora era centralizador, ora era descentralizado. Segundo Paulo Bonavides[46], vivenciamos:

16
18

---

[44] MARTINS, Cristiano Franco. Princípio Federativo e Mudança Constitucional: Limites e Possibilidades na Constituição Brasileira de 1988. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 62.

[45] Por mais que seja um rol de vinte e cinco incisos ao analisarmos podemos vislumbrar matérias cujo tratamento tem que ser uniforme e igual para todo o território. Como seria se cada Estado-membro pudesse emitir sua moeda, determinar suas normas de viação ou poder decretar guerra ou celebrar a paz? São assuntos que demandam um tratamento harmônico em todo território nacional, o que justifica estarem sob o campo de atuação da União. Não se pode esquecer, todavia, que o Estado federal é sempre um Estado Constitucional, eis que criado por um pacto constitucional, independentemente de sua origem centrípeta ou centrífuga. Não se pode esquecer, ainda, que a filiação a uma modalidade federativa de Estado envolve a renúncia à sua própria identidade estatal.

[46]

19

> Épocas de federalismo autoritário – uma contradição política em termos – ocorreram no país e oscilaram, durante a Primeira República, da frouxidão dos laços federativos ao extremo arrocho das intervenções centralizadoras, cujo unitarismo contravinha a índole do regime.
> Tal fato pode ser observado ao longo da história recente do país o que acabou por culminar com o surgimento de Ações Concentradas de Constitucionalidade[47].

Saltando alguns anos e chegando à Carta atual teremos, segundo Bonavides[48],um modelo trilateral de federação que veio para romper com o modelo dual (apenas União e Estados como entes federativos) e afirmando que a Lei Orgânica, por exigir quórum qualificado, tem uma rigidez análoga a das cartas políticas. Em um dado momento salienta que na Alemanha houve fortíssimo debate para alçar os municípios alemães a condição de célula federativa em plano local. Mas a Comissão da Câmara dos Deputados, a *Bundestag,* deu parecer negativo por receio de desestruturar *Bundenrat*, equivalente ao nosso Senado Federal[49]. Vai além ao defender uma ampliação do federalismo para incluir as Regiões como entes federados, salientando ter havido, inclusive, propostas para que o federalismo pátrio fosse calcado em bases regionais, cujo intuito seria defender e promover o interesse regional para assim conduzir e executar políticas de provimento das necessidades comuns das regiões. Mas tal proposta restou vencida ao tempo da constituinte.

Nosso constituinte adotou um federalismo **cooperativo** ao repartir as competências dos entes, assim como traçou objetivos que só serão atingidos por meio da cooperação entre eles. Para tanto existem as competências comuns aos entes federados.

3 Competências Legislativas

Falou-se em repartição de competências assim como foram tecidas algumas críticas ao modo como essa divisão foi feita pelo constituinte originário. Mas afinal, o que são essas competências? Para elucidar eventuais dúvidas será abordado o extenso rol das competências e quais as suas consequências para o nosso ordenamento jurídico.

---

[47] BONAVIDES, Paulo. A Evolução Constitucional do Brasil. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0103-40142000000300016&script=sci_arttext>. Acessado em: <15.03.12>

[48] BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

[49] O que é uma crítica pertinente a ser feita é que apesar do Município ser ente federativo este não tem representatividade na Casa que representa a vontade das entidades subnacionais.

De antemão saliento que a União tem competências para resolver problemas **fundamentais** como: relações internacionais, defesa nacional, forças armadas, comércio interestadual, moeda e crédito. No entanto, diante da característica centralizadora de nosso federalismo o atual texto também passou a incluir **competências privativas** para legislar sobre direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e trabalho entre outros temas. Estas, no entanto, podem ser mitigadas, de certa forma, por força do parágrafo único do artigo 22 da Constituição. Podemos ainda falar em **legislação suplementar** caso a União não legisle ou para o Estado atender às suas peculiaridades (típico de um federalismo) conforme se vê no §2º, art 24.

Para sistematizar e facilitar a compreensão do rol das competências teremos:

> - Competência Exclusiva: Atribuída **apenas** e tão somente à União. **Não há possibilidades de delegação**. Se fosse possível delegar estaríamos diante de uma entidade federada **soberana e não autônoma!** São atividades típicas de um órgão central eis que se as células federativas pudessem emitir moeda, declarar guerra ou paz a unidade federativa estaria fadada a conflitos infinitos.
> - Competência Privativa: São competências destinadas à União **mas** que trazem a marca de **delegabilidade** aos Estados-membros[50]. Essa delegabilidade é feita por Lei Complementar[51] **e** para legislar questões **específicas** do rol elencado no art. 22.
> - Competência Comum: É aquela que demonstra a força do cooperativismo de nosso federalismo. São competências **tipicamente administrativas** e dirigidas a **todos** os entes – União, Estado, Distrito Federal e Município.
> - Competência concorrente: São destinadas[52] à União, Estados e Distrito Federal. A União irá legislar de forma **geral**, cabendo aos entes suplementá-la segundo as peculiaridades de cada um. Ressalta-se que caso **não** haja Lei Federal o próprio ente federado poderá legislar para suprimir a omissão[53],

[50] À todos os Estados-membros! Não é possível que o Congresso Nacional a seu bel prazer selecione alguns entes para dar esse aval legislativo. Logo, é uma autorização geral para evitar possíveis favorecimentos e eventuais desequilíbrios federativos

[51] Maioria absoluta (art. 69 CRFB/88), diferente do quórum para Lei Ordinária ou Delegada

[52] O constituinte não incluiu o Município no art. 24 porque as matérias ali elencadas são complexas e extrapolam o interesse local. Mas diante da leitura do art. 30, II percebe-se que o Município também detém competência concorrente mas balizada pela Teoria do Interesse Local.

[53] Tal lógica não pode ser aplicada ao Município por uma simples interpretação léxica e lógica. O texto transmite a competência ao ESTADO e a análise do art. 30, II assevera que o Município só legisla de forma suplementar para regular interesses locais. Ora, legislar em caso de omissão da União extrapolaria e muito o interesse local, ficando, portanto, a cargo do Estado.

> sendo uma legislação **plena** e não apenas **suplementar.** Sobrevindo Lei Federal a Lei Estadual ficará **SUSPENSA!** A preocupação e o zelo na escolha da palavra[54] pelo constituinte não é por acaso. Serve para demonstrar que não existe hierarquia entre as Leis de entes diversos porque não há hierarquia entre os entes, característica típica de um estado federal eis que os entes são criados com base no mesmo diploma legal: constituição.
> Competência Suplementar: Conforme já exaurido no tópico acima.
> Competência Residual: É o "resto". É a "raspa do tacho" da divisão das competências entre União e Município. O detentor dessa competência é o Estado-membro. Lembrando que cabe a União a **exclusiva** e **privativa** (arts. 21 e 22) e ao Município as de interesse local (art. 30, II).

É possível dizer que há uma certa proximidade entre o federalismo brasileiro e o alemão. Tal afirmação pode ser afirmada diante da análise do texto do Konrad Hesse[55] senão vejamos:

.

> O capítulo 7 que trata do Estado Federal alemão comenta sobre a divisão de competências como **exclusiva**, **concorrente** e **legislação quadro**.
> Exclusiva: Só a federação é competente; os estados têm um direito para a legislação somente se, e na medida em que, eles para isso, em uma lei federal, sejam expressamente autorizados – Art. 71 da Lei Fundamental alemã. Essa modalidade é muito parecida a competência **privativa** presente em nosso ordenamento.
> Concorrente: Estados e a federação têm o direito de legislação, os estados, no entanto, só enquanto e na medida em que a federação não utilizou suas competências legislativas em lei – Art. 72 da Lei Fundamental alemã. Próxima à lógica dos §§ 2º e 3º, art 24 da CRFB/88.
> Legislação-quadro: Na promulgação de prescrição-quadro, o legislador federal está restrito a regulações que são suscetíveis e necessitadas do preenchimento pelo legislador estadual – Art. 75 da Lei Fundamental alemã. Análogo aos §§ 1º e 2º, art. 24 da CRFB/88.

Hesse afirma, ainda, que além da repartição das competências a Constituição Alemã coordena federação e estados ao conceder aos estados a possibilidade de influência sobre a federação e vice-versa. Tal lógica produz e garante certa homogeneidade das ordens do estado-total e do estado-membro. Uma das formas de influência dos estados-membros seria o Conselho Federal, que equivale ao nosso Senado Federal.

---

[54] Se o constituinte tivesse usado a expressão "revogação" poderíamos teorizar sobre uma possível hierarquia. Mas não é esse o caso

[55] HESSE, Konrad. *Op. cit.*, 1998

Mas se o federalismo alemão tem a tendência centralizadora como o nosso, por que a doutrina brasileira insiste em criticar o desenho dado federalismo pátrio? Pelo excesso de simetrização entre governo central e governos regionais/locais. É interessante lembrar que nosso país teve uma experiência dualista onde a divisão de competências era bastante ampla. Entretanto, tal "ousadia" fracassou. Por isso, novos arranjos foram experimentados e chegamos ao atual.

Nas palavras de Zimmermann[56]:

> O federalismo cooperativo brasileiro tornou o nosso Estado Federal muito mais orgânico e de poderes superpostos. Neste tipo de realidade, com os entes estaduais organizando-se cada vez mais à imagem e semelhança da União, inclusive nos detalhes mais secundários e igualmente danosos à autonomia destes entes federativos, pouco nos restaria daquilo que poderíamos verdadeiramente conceber como uma Federação.

Nosso federalismo, por força da simetria, acaba tendo um viés de **subordinação**. Zimmermann[57] chega a afirmar que "(...) federalismo cooperativo somente será democrático quando vier formado no consentimento geral da nação, e não através da imposição do poder central". Prossegue ao dizer que "Quanto à República Federal da Alemanha, é entendimento comum o fato do seu poder central concentrar inúmeras competências que poderiam pertencer aos entes federativos descentrais". Lógica semelhante a nossa mas desprovida das amarras simétricas.

4 Competências Tributárias: Ontem e Hoje

Como falar em federalismo e, consequente autonomia, sem tratar sobre as competências tributárias? Não há que se falar em autonomia administrativa e até mesmo política se não houver fluxo de receita tributária. É a repartição de competência tributária que assegura o funcionamento do federalismo por ser a "pedra de toque da federação" conforme salienta Charles Durand[58]. Assim, será analisada a repartição alinhavada pela Cartal Atual eclipsada pelas antecedentes.

Tendo como objeto a Constituição de 1946 vislumbramos uma repartição numérica[59] nos seguintes termos: União era responsável por instituir

---

[56] ZIMMERMANN, Augusto. *Op. cit.*, p. 383
[57] ZIMMERMANN, Augusto. *Op. cit.,* pp. 384 e 386
[58] DURAND, Charles. *Confédération d'États et État Féderal. apud* BARROSO, Luis Roberto. Direito Constitucional Brasileiro: O Problema da Federação. Forense, 1982, p. 77.
[59] Os art. 15, 19 e 29 tratam das regras de repartição tributária no tocante aos impostos da Carta de 1946.

e cobrar **seis** formas de impostos, Estado também era competente para gerenciar **seis** impostos enquanto ao Município foi assegurado a quantia de **cinco** impostos. Portanto, pode ser verificado um equilíbrio de receita tributária entre os entes que compõe a federação (até o município que não era **ente** tinha especificado um rol considerável de impostos a instituir). O imposto, por ser um tributo **não vinculado**, gera um fluxo de caixa para ser utilizado na implementação de políticas públicas e atingir o bem comum.

Em contrapartida, a Carta de 67 por ser centralizadora altera essa repartição da seguinte forma[60]: União passa a ser responsável por instituir **doze** impostos, Estado-membro e Município com **DOIS** cada. É flagrante que a nova partilha entre os entes ficou extremamente desproporcional e gerando uma desarmonia entre os entes! Nas palavras do Barroso[61] a Constituição de 67 gerou:

> (...) profundo desequilíbrio entre os entes componentes da Federação. Inúmeros tributos situados nas órbitas estadual e municipal, na vigência da Carta de 1946, foram extintos ou desviados para a União. (...) retirou-se dos estados e município qualquer possibilidade de sobreviverem através de receitas próprias, isto é, originariamente de sua competência. (...) procurando compensar a fragilidade econômico-financeira dos estados e municípios, adotou uma sistema de transferências intergovernamentais da receita tributária, através da partilha de uma parcela da arrecadação de rendas realizada pela União (...).

Como pode haver autonomia se há total dependência do repasse de verbas federais? Algo completamente incoerente com a lógica do federalismo. Infelizmente o constituinte de 88 não foi sensível nesse aspecto e traçou o seguinte panorama: União detentora de **dez** competências para instituir impostos e Estado-membro e Município com **três** competências cada. O choque fica evidente não quando vislumbramos uma constituição repressora como a Carta de 67, mas sim quando comparamos textos democráticos entre si (88 e 46). A concentração de receita tributária nas mãos da União e seu abrandamento com percentuais de repasses aos entes não é razoável quando afirmamos que somos uma República Federativa. O estrangulamento quanto às receitas é tão evidente que o Supremo determinou que quando a União der isenção em tributo que tenha repasse para algum ente, esta deverá arcar com o percentual devido para assegurar o respeito

---

[60] Artigos 22, 24 e 25 da Carta Pretérita traçam o rol de competências para instituir impostos.
[61] BARROSO, Luis Roberto. *Op. cit.,*1982. p. 94.

ao pacto federativo. E tal lógica não poderia ser adversa sob pena de esgarçar ainda mais nosso federalismo. Por outro lado, quando essa isenção ocorre por força de um Tratado Internacional teremos o Presidente da República **representando** a República Federativa do Brasil, ou seja, ele está representando União, Estado, Município e Distrito Federal. Nessa lógica não há que se questionar sobre a insenção por dois motivos:

> - Não há questionamento acerta da dupla personalidade do Chefe do Executivo - Chefe de Estado e do Executivo Federal –
> - A assinatura do Tratado pelo Chefe de Estado ou daquele que tenha sido delegada a função não o torna auto-aplicável. É **imprescindível** que o Congresso Nacional o referende e o incorpore no plano interno. Dessa forma teremos a manifestação do **povo** (Câmara dos Deputados) e **Entes** (Senado Federal).[62]

5 Crítica ao Federalismo Brasileiro

Em pouco mais de um século de positivação[63] do federalismo em nosso ordenamento jurídico é possível afirmar que sempre houve receio de dar maiores atribuições aos Estados-membros[64]. Esse é um ranço histórico em nosso país e fruto de uma herança altamente centralizadora.

Segundo Zimmermann[65]:

> A Constituição vigente é, sinalagmática da tragédia da composição federativa brasileira. Exclusivamente analítica em diversas matérias, ela **reparte desastrosamente as receitas tributárias entre os entes federativos**, além de **reservar uma exagerada gama de atribuições e competências à União**, **o nível de pode mais distanciado do controle e da participação populares**.(grifos acrescentados)

É uma crítica pertinente. Contudo é notória a profunda desigualdade regional entre as regiões brasileiras, principalmente entre as do centro-sul para Norte e Nordeste. O constituinte, na tentativa de harmonizá-las, acabou centralizando mais competências com a União, pois assim viabiliza uma certa uniformidade em detrimento do respeito às diferenças que prega o federalismo e/ou eventual medo ou receio do que a descentralização possa gerar. Ademais,

---

[62] É possível tecer críticas quanto a inexistência de referendo dos Municípios, mas apesar de serem Entes, estes não têm espaço no Congresso Nacional, leia-se, assento no Senado Federal.
[63] Feito de forma “monocrática” por meio de um decreto.
[64] Por mais que a Carta de 1891 tenha dado um extenso rol de competências o poder central acaba por mitigá-las por meio das intervenções. E com adventos de novas Cartas Políticas a repartição de competências sempre foi feita de forma mais centralista... mais para União e menos para os Estados-membros
[65] ZIMMERMANN, Augusto. *Op. cit.*, p. 405

um federalismo mais centralizado não é um demérito e nem deve ser visto com maus olhos, eis que não existe uma fração ideal ou um soma exata do que é o federalismo. Este sempre estará associado à evolução da própria sociedade assim como está intimamente ligado à forma de constituição da federação. Não custa lembrar que não adianta dar um passo maior e ser extremamente de vanguarda se o próprio ordenamento não está apto a ocupar o espaço que antes caberia à União conforme ocorreu em 1891. Mas cabe criticar amarras criadas por meio da repartição de competência **tributárias**. Já foi salientado e é preciso reafirmar: Não há autonomia **sem** aporte financeiro. A divisão desigual torna o ente federativo refém da União, o que, evidentemente, gera um desequilíbrio federativo gravíssimo. É, ainda, possível criticar a acanhada divisão das competências legislativas.

Diante da leitura da partilha das competências (legislativas ou tributárias) entre os entes pode ser percebido que a União ainda detém grande parcela em detrimento dos demais. Logo, para equilibrar o jogo federativo é preciso **reforçar** onde o constituinte não “amarrou”. Essa tendência, ao menos no campo tributário[66], tem sido seguida pelo STF (quando chefe do executivo determina a isenção de algum tributo). No campo legislativo não há muito o que fazer de forma prática, eis que estamos diante de norma constitucional expressa. Cabe, portanto, apenas um crítica quando ao seu desenho estrutural.

Não podemos esquecer que a federação, forma do Estado, é uma opção política do Poder Constituinte Originário cujo poder **emana** do povo. Logo, é a vontade deste que traz a forma como o Estado se pautará; foi a união de vontades assimétricas que criou a República Federativa do Brasil. Cada voz, melhor, cada **sotaque** (para demonstrar as diferenças regionais) tem peso e asseguraram o respeito às diferenças e à pluralidade ao implantar um Estado Federal.

Plabo Lucas Verdú[67] afirma que *“el reparto de competencias responde al desarollo histórico, cultural, a la estructura social de la comunidad”*. Diante desta passagem cabe salientar que o sentimento do povo na última constituinte era de **romper** com o passado centralista de 1967. Logo, é justificável não ficar

---

[66] CRISTO, Alessandro. Municípios vão à Justiça contra isenções fiscais, Consultor Jurídico, 2009. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2009-out-02/decisao-stf-leva-municipios-justica-reducao-ipi-ir>. Acessado em: <24.07.2012>.

[67] VERDÚ, Pablo Lucas. Curso de Derecho Político. Madri: Tecnos *apud* MARTINS, Cristiano Franco *Op. cit.* 2003. p. 76

satisfeito com a acanhada partilha de competência legislativa ou mesmo tributária. Seguindo essa argumentação Cristiano Franco Martins[68]afirma que:

> É fator histórico-social que, concretamente, determina o modelo de repartição de competências. A Constituição Federal, em regra, costuma traduzir a realidade de distribuição de poderes que encontra em um determinado Estado. (...) Uma federação constituída pela transformação de um Estado Unitário, inversamente, tenderá a fortalecer a União.

Analisando este trecho podemos concluir que fizemos o caminho inverso. Fomos, com advento do decreto nº1 de 15 de Novembro de 1889, amplamente favoráveis à valorização dos poderes dos Estados-membros, mas com o passar dos anos ao invés de evoluir e sedimentá-lo, devolvemos aos poucos parcelas de poder à União. Tivemos um fenômeno de marcha-ré federalista.

No rol de críticas ao nosso federalismo ainda pode ser apontada a seguinte passagem do texto do Ferrari[69]:

> (...) verifica-se que a tão celebrada capacidade de autoconstituição dos Estados-membros só foi efetivamente exercida em três períodos históricos: de 1891 a 1930. De 1947 a 1965 e desde 1989. Nos demais períodos, os Estados-membros simplesmente não tiveram constituições, ou estas tiveram vigência nominal, sendo a sua organização transferida para a competência do poder central. Embora os dados numéricos, vistos isoladamente, possam iludir o intérprete, dos 110 anos de república (...), mais de 37 (cerca de um terço do total) decorreram sem constituições estaduais. Não é um dado desprezível.

Esse fato notório de nossa história republicana não pode ser olvidado, pois salienta o viés centralista que tivemos até a promulgação da Carta Magna de 1988.

6 Federalismo e Democracia

A sacada do federalismo é a junção de células federativas autônomas **com** coesão[70] do todo, formando um organismo vivo onde a República Federativa do Brasil é o **corpo** e os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são os **órgãos**. Ou seja, são partes autônomas e independentes, mas que também trabalham em conjunto para manter o organismo vivo e pulsante. Se a unidade não estiver coesa gera profundo descompasso e o

---

[68] MARTINS, Cristiano Franco. *Op. cit.* 2003, p. 76.
[69] FERRARI, Sérgio. *Op.cit.,*2003, pp. 122 e 123
[70] Convergência entre interesse Nacional, Regional e Local assim como respeito às características de cada célula federativa.

prejudicado é a população. Nas palavras de Cristiano Martins[71]: *"Se lembrarmos que o pluralismo é composto pelos valores da integração, autodeterminação, tolerância e participação, perceberemos sua intrínseca relação com o princípio democrático (...)".*

Uma das consequências do federalismo é aproximar poder decisório/político do povo. Logo, é natural que a população e seus representantes se manifestem e busquem soluções acerca de suas dificuldades enfrentadas. Dessa forma é possível atingir soluções mais eficazes às suas necessidades por estarem próximos ao problema atacado. Essa é a mais pura vertente da autonomia legislativa e administrativa. É natural que o poder decisório seja transferido para o ente que tem maior conhecimento de sua realidade fático-social e este elabore a melhor solução.

Segundo Luís Roberto Barroso[72]:

> (...) constitucionalismo e democracia são fenômenos que se complementam e se apóiam mutuamente no Estado contemporâneo. Ambos se destinam, em última análise, a prover justiça, segurança jurídica e bem-estar social. Por meio do equilíbrio entre Constituição e deliberação majoritária, as sociedades podem obter, ao mesmo tempo, estabilidade quanto às garantias e valores essenciais, que ficam preservados no texto constitucional, e agilidade para a solução das demandas do dia a dia, a cargo dos poderes políticos eleitos pelo povo.

A descentralização por meio do federalismo vai além da autonomia dos entes, eis que revela um importante papel na **democracia**.

É sempre necessário ir além. O federalismo não é apenas a forma de Estado e meio pelo qual se estrutura o Estado brasileiro; federalismo é um instrumento democrático de **reafirmação das entidades subnacionais** para propiciar uma unidade. Essa reafirmação gera uma pluralidade de centros decisórios; além disso, geograficamente é mais fácil de fiscalizar o poder. Logo o interesse da população estará harmonizado com a política pública implantada, ao menos em tese. Além disso, a "regionalização do poder" faz com que a União apenas se preocupe com os interesses nacionais deixando os interesses regionais e locais a cargo dos entes responsáveis.

Conforme salienta Zimmermann[73]:

---

[71] MARTINS, Cristiano Franco. *Op. cit.* 2003. p. 37.
[72] BARROSO, Luís Roberto. Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 91

> (...) deve preponderar nas leis federais apenas as vontades nacionais. Além disso, as comunidades regionais precisam se desenvolver através de condutas próprias, e, desta forma, racionalmente dispor de condições ideais e interesses específicos. Quando isto ocorre, a própria sociedade percebe que o contato mais estrito com a administração estadual ou municipal, e não com a federal, proporciona uma maior compreensão do campo de atuação das esferas políticas, além de facilitar o atendimento das demandas sociais reprimidas.

Atualmente, o federalismo, tem a necessidade de ser lido sob a ótica da **Teoria da Democracia**. Apenas analisar a forma de Estado sob uma ótica dual (Unitário VS Federal) é ultrapassada e típica dos séculos passados. O mundo evoluiu; as sociedades evoluíram. Isso clama por essa releitura do federalismo como forma de Estado porque a sociedade está mais complexa, o que gera novos desafios para o Estado Nacional. Para isso é necessário se organizar de forma diferenciada. A Constituição de 88 fez isso ao dar viés tridimensional à forma federativa. A inclusão do Município como ente atende a esse anseio de aproximação das instâncias de poder decisório e político. O poder, então, passa a ser visto e vivenciado em três níveis: Local, Regional e Nacional, sendo que em cada nível o poder se “afasta” e se torna mais complexo.

A divisão do poder e a autonomia legislativa, administrativa, financeira ensejam esse grau de experimentação da democracia. Para tanto a federação deve ser sempre aperfeiçoada e sempre, **sempre**, reforçada.

Assevera a lógica exposta André Del Negri[74] que afirmar que “(...) o federalismo além de encorajar e reforçar a democracia facilita a participação democrática tornando-o, dessa forma, eficiente na proteção das minorias.”.

CONCLUSÃO

Diante de todo o fundamento doutrinário exposto é possível caminhar para um ponto em que os doutrinadores, quase que unanimemente, concordam: a repartição federativa das competências é centralista. Com isso podemos afirmar que temos **extensas** competências exclusivas, privativas e tributárias nas mãos da União. Evidente que as competências concorrentes ou suplementares não são esquecidas, mas as leis gerais editadas pela União não

---

[73] ZIMMERMANN, Augusto. *Op. cit.,* p. 394

[74] NEGRI, André del. Teoria da Constituição e do Direito Constitucional. Belo Horizonte: Fórum, 2009

deixam muita margem para atividade legiferante dos Estados. Quanto aos tributos, a existência de tributos de caráter comum atenua mas não resolve o problema de cunho financeiro uma vez que o interessante é ter um fluxo de caixa desvinculado como ocorre com as receitas oriundas dos impostos.

Constatado esse cenário[75] podemos confrontá-lo com a lógica federalista exposta ao longo do trabalho. Podemos, assim, concluir que **não** é razoável que a União concentre tantos tributos. A afirmativa adquire maior peso frente uma análise eclipsada pelas Cartas pretéritas (o viés centralista da Carta de 88 é mais próximo da última Constituição do que da Carta de 46, por exemplo) . O federalismo prega a descentralização, mas por **opção política** do constituinte originário temos um desenho federativo mais ao centro do que poderia se esperar de um Estado cujo nome é República Federativa do Brasil.

Assim, não é exagero afirmar que os entes possuem ampla autonomia administrativa e política, mas uma enxuta liberdade para editar leis e obter receitar tributárias, o que gera uma dependência de aporte financeiro da União[76].

Qual o principal efeito dessa retranca federalista? Uma normatização de cunho geral editado pela União e um processo de "piresczização"[77] dos Entes por repasse de verbas.

Em suma, o nosso federalismo é algo bem brasileiro por não encontrar similitudes em outros estados federados. Dizer que não temos um federalismo é exagerado e até mesmo atécnico, mas nada impede em afirmar que temos um federalismo acanhado no campo das competências.

É importante ressaltar que as regras de partilha de competência são formas de alocação de **poder decisório**. No campo do processo legislativo o seu processo de interpretação deve tomar o cuidado de respeitar as disposições expressas no texto constitucional, mas, sempre que possível, deve atribuir àquele que tiver melhores condições de decidir sobre determinado tema quando houver

---

[75] Temos ações a respeito tais como: Recurso Extraordinário 572762; Ação Ordinária proposta na Justiça Federal de Pernambuco, processo nº: 2009.83.00.004558-8; Ação Ordinária proposta na Justiça Federal do Rio Grande do Norte, processo nº:2009.84.00.003379-5; entre outras.

[76] A concentração de recursos na figura da União é tão notória que nas campanhas para Presidência da República, o candidato sempre afirma que irá dar atenção, leiam-se verbas, de forma igual para os Estados e Municípios independente destes serem ou não seus redutos políticos. Esse fato demonstra como os entes são dependentes financeiramente da União.

[77] Ato de ficar com o pires na mão, no exato sentido popular da expressão.

dúvidas quanto a quem caberia firmá-las. Atenção igual deve ser atribuída às isenções tributárias. O ente que a concedeu tem que arcar com os repasses daquele que teria direito a receber o percentual determinado pela CRFB/88.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

FERRARI, Sérgio. **Constituição Estadual e Federação.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução Dr. Luís Afonso Heck. 20ª edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998.

ZIMMERMANN, Augusto. **Curso de Direito Constitucional**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumem Juris.

MARTINS, Cristiano Franco. **Princípio Federativo e Mudança Constitucional: Limites e Possibilidades na Constituição Brasileira de 1988.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **A Evolução Constitucional do Brasil**. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0103-40142000000300016&script=sci_arttext**>.** Acessado em: <23.07.12>

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luis Roberto. **Direito Constitucional Brasileiro: O Problema da Federação.** Forense, 1982.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

NEGRI, André del. **Teoria da Constituição e do Direito Constitucional**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CRISTO, Alessandro. **Municípios vão à Justiça contra isenções fiscais**, Consultor Jurídico, 2009. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2009-out-02/decisao-stf-leva-municipios-justica-reducao-ipi-ir>. Acessado em: <24.07.2012>.

DIREITO À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ANÁLISE DO MODELO NORMATIVO DE PORTUGAL À LUZ DO DIREITO COMPARADO RIGHT TO

André Freire Da Silva[78]
DOI 10.11117/9788565604055.04

RESUMO

O presente estudo busca estabelecer um panorama comparativo relativo ao direito à informação tributária no Brasil e em Portugal identificando possíveis lacunas normativas no que diz respeito à legislação tributária brasileira. Ao identificar os aspectos do direito à informação, previstos na Lei Geral Tributária de Portugal, pretende-se sugerir ao legislador brasileiro um modelo com princípios e características que garantam, dentro de uma perspectiva do *dever-ser*, o direito à informação tributária. Entende-se como decorrência desse trabalho a possibilidade de o cidadão ter maior participação na deliberação dos assuntos ligados ao sistema tributário nacional. Intenciona-se que os aspectos aqui levantados tenham o condão de inserir na agenda nacional o direito à informação tributária como um dos princípios basilares para uma efetiva educação tributária com vistas a desenvolver a consciência crítica do cidadão para que de fato ele possa exercer a cidadania fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: Brasil; Direito à informação; Informação tributária; Direito comparado; Sistema tributário português; Garantias do contribuinte.

ABSTRACT

This study seeks to establish a comparative picture on the right to tax information in Brazil and Portugal identifying possible regulatory gaps with regard to the Brazilian tax legislation. By identifying the aspects of right to information contained in the General Tax Law of Portugal, is intended to suggest to the legislature a Brazilian model with principles and characteristics to ensure, within a perspective of the must-be, the right to tax information. It is understood as a result of this work the possibility of citizens have greater participation in the deliberation of issues related to national tax system. Intends that the issues raised here have the privilege of entering the national agenda the right to tax information as one of the basic principles for an effective tax

[78] Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal – UDF,
Analista Legislativo e Advogado na Câmara dos Deputados.

education in order to develop acritical awareness of the citizen so that he can actually exercise citizenship tax.

KEYWORDS: Brazil; Right to information; Tax information; Comparative Law; Portuguese tax system;Guarantees of the taxpayer.

INTRODUÇÃO

As sociedades contemporâneas cada vez mais têm se pautado na informação como insumo fundamental para o seu desenvolvimento e, principalmente, para garantir e efetivar as consciências sadias de seus povos e nações.

Nesse contexto, temos claro que o acesso à informação tributária no Brasil é direito garantido de forma precária, mesmo sabendo que existem leis sobre o tema que tramitam no Congresso Nacional. O quadro apresentado é de que as normas tributárias brasileiras permanecem silentes até mesmo em aspectos de direitos fundamentais do cidadão tais como: a publicação das orientações genéricas seguidas de interpretação das normas tributárias; a assistência e os esclarecimentos necessários ao cumprimento das obrigações tributárias principais e, principalmente, das acessórias; a notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos; a informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais; o esclarecimento regular e antecipado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; entre outros.

Importa ressaltar que o assunto “direito à informação” ganha destaque no cenário brasileiro justamente porque foi sancionada a Lei nº 12.527/2011, denominada Lei de Acesso à Informação, que representa uma mudança de paradigma em matéria de transparência pública, pois estabelece que o acesso é a regra e o sigilo, a exceção.

Temos também alguns projetos de lei que dispõem sobre os direitos e as garantias do contribuinte, contudo, esses projetos estão arquivados nas duas Casas Legislativas, Câmara dos Deputados e Senado Federal. Os projetos são o Projeto de Lei Complementar do Senado n.º 646/99 e o projeto de Lei Complementar n.º 38/2007 de autoria do deputado federal Sandro Mabel. Impende destacar que esses projetos alargam o conteúdo mínimo do

direito à informação tributária estabelecendo, entre outros aspectos, o direito do contribuinte de ser informado sobre sua situação tributária em diversas situações.

Lado outro, fazendo um comparativo entre a legislação sobre direito à informação tributária em Portugal e o arcabouço normativo existente no Brasil, bem como identificando ações do Poder Público para garantir esse direito, pode-se traçar um panorama da realidade brasileira e recomendar aos Poderes Legislativo e Executivo que elaborem normas e desenvolvam políticas públicas que garantam o acesso à informação tributária.

Ao identificar os aspectos do direito à informação, previstos na Lei Geral Tributária de Portugal, pretende-se sugerir ao legislador brasileiro um modelo com princípios e características que garantam, dentro de uma perspectiva do *dever-ser*, o direito à informação tributária.

Entende-se como decorrência desse trabalho a possibilidade de o cidadão ter maior participação na deliberação dos assuntos ligados ao sistema tributário nacional. Intenciona-se que os aspectos aqui levantados tenham o condão de inserir na agenda nacional o direito à informação tributária como um dos princípios basilares para uma efetiva educação tributária com vistas a desenvolver a consciência crítica do cidadão para que de fato ele possa exercer *a cidadania fiscal*.

2 A NOVA LEI DE ACESSO ÀS INFORMAÇÕES PÚBLICAS E SUA APLICABILIDADE NO ACESSO À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA

Em 18 de novembro de 2011, foi promulgada a Lei Federal nº. 12.527, a chamada Lei de Acesso à Informação (LAI). Essa lei destina-se a regulamentar dispositivos constitucionais e trata sobre o direito de acesso à informação e sua restrição.

De fato o Brasil teve considerável avanço quando tratamos de políticas públicas de acesso à informação desde a Constituição Federal de 1988. Contudo, esses avanços são muito tímidos se compararmos à realidade brasileira com a de países como o México[79] e Portugal.

---

[79] No México, a Lei de Transparência reconhece ao cidadão o direito de perguntar ou pedir informações ao governo, que está obrigado a responder. O conceito constitucional é muito elementar: se o governo é o povo, a informação do governo também o é. Mas lá também há

Todavia, somente a Carta Magna de 1988 não foi capaz de transformar o direito à informação tributária em ações efetivas do Estado. Exemplo disso era ainda não termos uma lei que tratasse do acesso às informações públicas, ou seja, o direito à informação estava sendo negligenciado ao cidadão até mesmo pela ausência de uma lei que regulamentasse obrigações, procedimentos e prazos para a divulgação de informação pelas instituições públicas.

Assim, até mesmo políticas públicas voltadas para este fim careciam de um mandamento infraconstitucional que pudesse balizar estas ações com vistas à concretização desse ideal democrático de acesso à informação para o cidadão.

Portanto, institucionalizar instrumentos para o acesso às informações é a “pedra de toque” utilizada pelas nações democráticas para garantir o direito fundamental à informação.

Diversos órgãos e tratados internacionais têm firmado esse compromisso de transparência perante as nações e, de forma contundente, cobram dos governos uma posição clara e definitiva acerca do assunto, por exemplo: o artigo 19 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, o artigo 19 do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, o artigo 13 da Convenção Interamericana sobre Direitos Humanos, o artigo Nove da Carta Africana sobre os Direitos Humanos e dos Povos e o artigo 10 da Convenção Europeia sobre Direitos Humanos. Cada um deles reconhece o acesso a informações públicas como direito humano fundamental.

Quando aproximamos a lente para olharmos sob uma perspectiva menor o direito à informação, percebemos que o acesso à informação tributária é, provavelmente, uma das informações mais negligenciadas ao cidadão contribuinte pelo Estado. Os exemplos são numerosos, mas tão somente para ilustrar, vejamos o caso do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e dos tributos embutidos nos preços dos produtos. No primeiro caso, o cidadão vive em “assimetria informacional”, pois, não sabe como realizar sua declaração na

---

algumas exceções. Há algumas situações em que informações de governo que, mesmo sendo de interesse público, devem manter-se em segredo, porque de outra forma não se pode dar segurança social, segurança nacional. Mas a reserva de informação é temporal. Ao final de um tempo será pública. Pode ser de dois, três anos. O máximo é 12 anos de reserva

maior parte das vezes. No segundo caso, até hoje não existe lei que obrigue a informação dos impostos nos preços dos produtos.

Do exposto, o objetivo deste capítulo é apresentar quais dispositivos da Lei de Acesso às Informações Públicas podem contribuir para garantia do acesso à informação tributária e de que forma tais dispositivos podem ser utilizados pelo cidadão – contribuinte. Por outro lado, iniciaremos trazendo a relevância do acesso à informação dentro de duas perspectivas: uma individual (do cidadão – contribuinte) e outra coletiva, pois o acesso à informação tributária é direito difuso[80], isto é, que pertence à coletividade.

2.1 A relevância do acesso à informação tributária para o cidadão contribuinte: perspectiva individual

Quando estamos na dúvida sobre qual caminho devemos tomar para chegar a determinado destino, logo nos vem na mente: se eu tivesse um mapa ou um GPS rapidamente e com a certeza necessária eu decidiria o caminho certo. Com os impostos não é diferente. Constantemente, o fisco nos coloca diante dessas escolhas principalmente se estivermos tratando do IRPF. É melhor fazer a declaração simplificada ou a comum? Qual das duas traz mais benefícios? Assim, tem se evidente que quanto maior for o cabedal de informações que tiver acesso o indivíduo para tomar decisões, maiores serão as possibilidades de esse indivíduo obter sucesso em suas escolhas.

Para comprar um produto em um supermercado facilitariam as escolhas do consumidor se ele soubesse que o Imposto de Importação – II recai sobre os produtos importados a um percentual de 27%.

Outro aspecto que é corriqueiro em nosso sistema tributário nacional, são situações em que o contribuinte só é informado de sua situação tributária quando recebe o carnê de pagamento das dívidas que tem com o fisco, mas, sequer tinha conhecimento de tais dívidas. Nesse particular, o contribuinte é

[80] Direito difuso é um direito transindividual (transcendem o indivíduo, ultrapassa o limite de direito e dever individuais), tem um objeto indivisível (de natureza indivisível, a todos pertence, mas ninguém em específico o possui), pluralidade de titulares indeterminados e interligados por circunstâncias de fato. Vêse que difuso determina um alcance abrangente indeterminado, não se sabe ou não se determina a sua extensão. Direito coletivo é um direito transindividual, tem objeto indivisível e tutela os interesses de determinada classe de pessoas, um grupo determinado (esses titulares, ligados por uma relação jurídica entre si ou com parte contrária, são identificáveis).

obrigado a provar que não deve determinada quantia, ou seja, inverte-se o ônus da prova, pois, o fisco alega a dívida, entretanto, não prova que o contribuinte de fato deve a quantia especificada.

Se colocarmos o direito à informação dentro de uma escala hierarquizada de direitos positivados no ordenamento jurídico teremos evidente que o direito à informação precede a outros direitos, pois, para exigir o processo administrativo de consulta sobre fundada dúvida que o contribuinte tem sobre determinado tributo deve, anteriormente, saber que tal direito está previsto na Lei 9.430/96 que informa sobre o tal procedimento.

2.2 A relevância do acesso à informação tributária: perspectiva coletiva

O “princípio da surpresa” na tributação parece ser o mais apropriado para designar a aprovação das leis que regem o sistema tributário nacional.

Constantemente o cidadão – contribuinte se depara com uma lei nova a informar que a carga tributária de determinada classe de produtos foi elevada. No dia 28/09/2011 o portal da Câmara dos Deputados publicava a notícia sobre o interesse do governo em elevar o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sob o argumento de que se deveria frear a especulação sobre a compra e a venda do dólar. A pergunta é simples: Por que o cidadão contribuinte brasileiro deve arcar com o aumento do IOF se para a maior parte desses contribuintes o mercado do dólar não tem a menor importância para suas atividades financeiras cotidianas?

Tal fato demonstra claramente que conhecer as informações em poder do Estado permite o monitoramento da tomada de decisões pelos governantes. O controle social de qualidade só é efetivamente realizado quando o cidadão dispõe de informação suficiente para realiza-lo. Ele evita o abuso de poder e políticas públicas esmagadoras do fisco em relação ao contribuinte se antecipadamente souber o que está sendo discutido e de que forma tais abusos podem ser impedidos.

Se olharmos sob a perspectiva dos atores políticos que desenvolvem as ações de governo as decisões desses atores serão beneficiadas em termos quantitativos e qualitativos, pois, ao saberem quais as razões que levaram a determinada elevação da carga tributária pensarão de forma mais criativa em meios para não elevar tal carga.

O cumprimento do dever dos atores públicos de divulgar as informações e serem transparentes contribuiu para aumentar a eficiência do Poder público, diminuir a corrupção e elevar o *Accountability.*[81]

A Lei de Acesso às Informações Públicas que regula o acesso à informação governamental é um avanço importante no campo do desenvolvimento da cidadania, uma vez que democratizar a informação é indispensável para a consolidação das práticas democráticas na sociedade.

Inicialmente o artigo 5º da referida Lei informa que “É dever do Estado garantir o direito de acesso à informação, que será franqueada, mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão". Ora, tal artigo demonstra claramente que os procedimentos do processo administrativo de consulta previstos na Lei 9430/96 deverão ser revistos, pois, não são ágeis e simples procedimentos que obrigatoriamente devem ser realizados de forma escrita e que levam 30 dias para se obter uma resposta.

No que se refere à linguagem de fácil compreensão as publicações referentes aos manuais para esclarecimentos dos contribuintes (manual do IRPF) deverão atender as diversas classes de contribuintes em especial os menos instruídos. Já o artigo 6º em seu inciso I informa que cabe aos órgãos e instituições públicas assegurar a gestão transparente das informações proporcionando amplo acesso e divulgação. Nesse caso, seria de grande valia para o contribuinte se a Receita Federal e a Administração Fazendária em suas específicas esferas de competência publicassem o calendário fiscal assim como faz Portugal e outros países do mundo.

Outra importante contribuição que a lei dará ao sistema tributário nacional é quando em seu artigo 7º diz que o acesso à informação de que trata a Lei compreende, entre outros, o direito de obter: I – orientação sobre os procedimentos para consecução de acesso, bem como sobre o local onde

---

[81] Em se tratando da esfera pública, o termo Accountability encontra-se frequentemente relacionado à fiscalização, avaliação e, muitas vezes, à ética no trato do bem público, visto que seu significado remete à obrigação da prestação de contas de membros de um órgão administrativo ou instituição representativa às instâncias controladoras ou a seus representados.

poderá ser encontrada ou obtida à informação almejada. Sob esse aspecto da lei é importante dizer que o cidadão-contribuinte não tem um local onde ele possa obter informação sobre a incidência dos tributos em especial para esclarecer as dúvidas sobre quais tributos são federais, estaduais ou municipais.

Outros dispositivos contidos no artigo 7º que darão relevante contribuição ao sistema tributário nacional são os incisos VI, e o VII, em sua alínea “a”. Em suma, tais dispositivos deixam claro que o cidadão – contribuinte terá informações relativas à implementação, acompanhamento e resultados dos programas, projetos e ações dos órgãos e entidades públicas, bem como metas e indicadores propostos.

Ou seja, os dispositivos garantirão a publicação das informações relativas à aplicação dos recursos públicos oriundos das contribuições tributárias. Por exemplo, qual o valor que o governo local investiu na modernização da malha rodoviária e em estradas dada a arrecadação do Imposto sobre a Propriedade dos Veículos Automotores em determinado ano. Ou ainda, quanto da arrecadação dos impostos federais é revertido para educação secundarista e superior e no que resultou tal investimento.

Temos ainda o art. 8º informando que é dever dos órgãos e entidades públicas promover a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

Ao nosso sentir a interpretação desse dispositivo pode ser estendida para a intenção do fisco de enviar ao contribuinte no início de cada ano fiscal, um calendário mínimo com as obrigações tributárias do ano, e as dúvidas e esclarecimentos frequentes sobre os tributos mais relevantes.

2.3 A criação de um serviço de informação fiscal

Para efeito do nosso trabalho merece destaque o Art. 9º que informa que o acesso a informações públicas será assegurado mediante:

> [...] I – criação de serviço de informações ao cidadão nos órgãos e entidades públicas, em local com condições apropriadas para: a) atender e orientar o público quanto ao acesso a informações; b) informar sobre a tramitação de documentos nas suas respectivas unidades; c) protocolar

> documentos e requerimentos de acesso a informações (BRASIL, 2010).

Somos do entendimento que à luz das garantias do contribuinte deve ser implementado, no Brasil, um Serviço de Informação Fiscal com o objetivo de fornecer informações simples que não gerem a necessidade de esclarecimentos mais complexos ao contribuinte que tem dúvidas sobre Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Territorial Rural (ITR), entre outros. Ora, muitas vezes a dúvida do contribuinte na declaração do IRPF é se deve informar à Receita o valor venal do imóvel que possui ou somente as parcelas já pagas daqueles imóveis adquiridos na planta ou ainda em construção. Tal dúvida não necessita de um processo administrativo de consulta formal tal como previsto na lei 9.430/96.

Sob outro ângulo o Sistema de Informação Fiscal pode centralizar informações relevantes sobre as consultas já formuladas criando uma base de dados que pode servir ao contribuinte, evitando assim novas consultas. O acesso à informação tributária, portanto, se daria de forma mais célere e por diversos meios (telefone, e-mail, pessoalmente) evitando, assim, cobranças indevidas, preenchimentos e declarações incorretas e evitaria, sobremaneira, a fraude fiscal tendo em vista aquelas que ocorrem por absoluta assimetria informacional do contribuinte.

Com relação ao processo administrativo de consulta fiscal repisamos que a lei deverá se adequar à Lei de Acesso às Informações Públicas, pois, o artigo 10 deixa evidente que o pedido de acesso às informações públicas será realizado por qualquer meio legítimo. Ora, no processo administrativo de consulta a lei veda a utilização de outro meio senão aquela consulta que seja formulada por escrito limitando ainda mais seu escopo quando diz ainda que:

> Na petição devem ser indicados os dispositivos da legislação que ensejaram a apresentação da consulta e cuja interpretação se requer, como também, a descrição minuciosa e precisa dos fatos. Para se efetivar consulta sobre situação determinada ainda não ocorrida, o consulente deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de ocorrência do fato gerador relativo a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. A consulta deverá versar sobre apenas um tributo, exceto nos casos de matérias conexas (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2011).

Finalizando essa breve análise da Lei de Acesso às Informações Públicas é preciso dizer que os órgãos e entidades públicas terão 60 dias para se adequar as novas regras para disponibilização da informação pública ao cidadão. Isso não será diferente para a Administração Fazendária no que diz respeito ao acesso pleno do cidadão contribuinte à informação tributária, como explicita o artigo 40 do referido diploma:

> Art. 40. No prazo de sessenta dias, a contar da vigência desta Lei, o dirigente máximo de cada órgão ou entidade da administração pública federal direta, autárquica e fundacional designará autoridade que lhe seja diretamente subordinada para, no âmbito do respectivo órgão ou entidade, exercer as seguintes atribuições: I – assegurar o cumprimento das normas relativas ao acesso à informação, de forma eficiente e adequada aos objetivos desta Lei; II – monitorar a implementação do disposto nesta Lei e apresentar relatórios periódicos sobre o seu cumprimento; III – recomendar as medidas indispensáveis à implementação e ao aperfeiçoamento das normas e procedimentos necessários ao correto cumprimento do disposto nesta Lei; e IV – orientar as respectivas unidades no que se refere ao cumprimento do disposto nesta Lei e seus regulamentos (BRASIL, 2010).

O comentário feito pelo ministro-chefe da Controladoria-Geral da União (CGU), Jorge Hage, na cerimônia de envio ao Congresso Nacional do Projeto de Lei de Acesso à Informação, realizada em 2009, na Sala Brasília do Palácio Itamaraty, é claro nesse sentido:

> É bom, então, que estejamos todos cientes de que, depois da esperada aprovação pelo Congresso, terá de haver um esforço coordenado do comando central de cada esfera de governo (e de poder), no sentido de conscientizar os agentes públicos para superar a cultura do segredo; o treinamento dos servidores nos procedimentos da nova lei; alertá-los para as punições, que são severas; e divulgar amplamente para os cidadãos os direitos que dela surgem e a forma, agora regulamentada com clareza, de como obtê-los (HAGE, 2009).

3 NORMAS CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS ACERCA DO DIREITO À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA: O CONTEÚDO CONSTITUCIONAL DO DIREITO À INFORMAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não é sem razão que o texto constitucional traz no art. 150, parágrafo 5º que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Ora, tem se claro que o Estado não cumpre essa missão constitucional, pois, não se vê na prática a informação do valor dos tributos nas embalagens dos produtos tampouco essa informação é repassada ao consumidor-contribuinte no momento da contratação ou aquisição de bens ou serviços. Ao contrário, o consumidor-contribuinte sequer sabe o que paga de imposto indireto quando efetiva uma compra ou contrata determinado serviço.

Em que pese algumas iniciativas de organizações não governamentais que de tempos em tempos publicam informações acerca da carga tributária que incide em produtos e serviços o Congresso Nacional ainda não editou a lei que prevê que os tributos, chamados de impostos indiretos, estejam devidamente informados nos produtos e serviços colocados à disposição do consumidor-contribuinte.

Pode-se questionar: qual o intuito dessa omissão constitucional e a quem ela interessa? Para responder a essa pergunta temos que ter claro que a intenção do dispositivo contido na Carta Magna é de dotar o consumidor-contribuinte de informações claras sobre os chamados impostos indiretos. Tais impostos, como sabemos, tem o condão de repassar o impacto tributário do contribuinte de direito (industrial, produtor, comerciante, prestador de serviço) para o contribuinte de fato (consumidor) fenômeno conhecido como repercussão tributária.

Impende observar que os impostos indiretos, a saber: o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS são tributos embutidos nos produtos e serviços que geralmente o contribuinte não percebe que está pagando.

Ora, mas se estes tributos são repassados do contribuinte de direito ao contribuinte de fato então nos parece que o cumprimento do dispositivo constitucional previsto no Art. 150, parágrafo 5º, por meio da edição de Lei Federal que traga eficácia ao comando normativo, está distante da intenção do legislador infraconstitucional. Passados mais de vinte anos da promulgação da Constituição Cidadã os diversos projetos de lei que tratam sobre o tema

continuam nas casas legislativas sem uma definição de quando serão debatidos ou efetivamente aprovados.

Assim, a realidade da carga tributária que incide sobre os bens e serviços que muitos empresários e outros contribuintes de direito se queixam de ser muito elevada na verdade parece não os incomodar tanto assim, pois, não há uma pressão efetiva desse setor da sociedade para aprovação e edição de tal lei.

Sob outro aspecto, ao tratar da efetividade constitucional, Luís Roberto Barroso informa, com propriedade, que quando o efeito jurídico pretendido pela norma for irrealizável, não há efetividade possível. Não é preciso esforço para admitir que a norma constitucional em comento não só é ineficaz como também seu conteúdo não foi realizado em razão da intenção do legislador infraconstitucional que ao nosso sentir está a representar os interesses dos empresários quando não se vale de sua competência para editar a Lei necessária para dar efetividade ao comando normativo do art. 150, parágrafo 5º da Constituição Federal.

Sob outro prisma e tendo em vista que o direito à informação está esculpido em nossa Carta Magna temos o eminente constitucionalista Luís Roberto Barroso (2003, p. 85) entendendo que o discurso jurídico constitucional à luz da sua efetividade "representa a materialização no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação tão íntima quanto possível e o ser da realidade social". Ora, com razão o autor enfatiza o momento da nova ordem constitucional a partir da Constituição Federal de 1988 que preconiza "uma aproximação com a ética e com a realização dos direitos fundamentais" (BARROSO, 2003, p. 85).

Ainda, em termos principiológicos, Luís Roberto Barroso reforça o papel dos princípios constitucionais na efetivação dos ideais de justiça e dignidade da pessoa humana. Ora, o Estado não garantidor do efetivo acesso à informação tributária fere de forma contundente os aspectos mais fundamentais do ordenamento constitucional pátrio.

No que tange à informação como *direito-dever* temos claro que a sua não realização desvincula a possibilidade de efetivação de um Estado

democrático e de direito. Para Luis Gustavo Grandinette Castanho de Carvalho (2002, p. 32),

> A informação não teria qualquer valor jurídico se não estivesse visceralmente vinculada à capacidade de discernimento e de comportamento do homem. É justamente para proteger a sua capacidade de reflexão que se propõe o Direito à Informação.

A simples constatação de que o contribuinte de direito repassa ao contribuinte de fato (consumidor-contribuinte) a pesada carga tributária dos impostos indiretos nos leva a crer que a divulgação das informações será algo que levará a sociedade a questionar as altíssimas margens de lucro dos empresários nos produtos e serviços. A esse respeito vejamos matéria publicada no jornal Estado de São Paulo pelo jornalista Joel Silveira Leite:

> O preço dos automóveis no Brasil é mais alto – e um dos mais altos do mundo – não por uma carga tributária elevada apenas, ou dos encargos trabalhistas – mas porque as margens de lucro das montadoras é muito maior aqui do que em outras partes do planeta. Isto é, que o nome “custo Brasil” camufla, na verdade, outro: o “Lucro Brasil”. Ele conta que as montadoras no Brasil têm uma margem de lucro muito maior do que em outros países, citando uma pesquisa feita pelo banco de investimento Morgan Stanley, da Inglaterra, e diz que elas respondem por boa parte do lucro mundial das suas matrizes. Exatamente o que tinha sido apontado aqui, recentemente, quando afirmamos que os lucros da Fiat aqui no Brasil (e na América Latina) haviam ajudado a empresa a pagar parte da dívida da Chrysler com os governos americano e canadense, pela injeção de dinheiro para que esta não falisse na crise de 2008 (BRIZOLA NETO, 2011).

A luz de toda essa “desinformação tributária” do contribuinte, Luís Roberto Barroso (2003, p. 69) traz relevante e característico traço da experiência constitucional brasileira onde:

> [...] os desajustes na realização objetiva do desiderato constitucional têm se revelado especialmente pelo interesse dos estamentos perenemente dominantes em manter uma realidade de poder própria, desvinculada dos ideais mais profundos do texto constitucional e da real democratização da sociedade e do Estado.

3.1 O silêncio do direito à informação no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui Normas Gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios foi publicado no período da ditadura militar, em 1966, e a

importância de contextualizar o período histórico em que esse diploma começou a viger no Brasil traz uma observação importante: é notória a carga de deveres impostos ao contribuinte em detrimento da existência de um mínimo de princípios e dispositivos que garantissem direitos ao contribuinte.

Ao ler o CNT por completo não se identifica qualquer artigo que faça referência ao direito à informação tributária. O autor Leonardo Cesar Agostini (2008, p. 11) aponta que a respeito do direito à informação no CNT: “[...] a lógica daquela legislação é suprimir a informação dos Contribuintes”.

3.2 O Código Tributário Nacional e o processo administrativo de consulta fiscal

Ao nos debruçarmos sobre o processo administrativo de consulta fiscal esculpido no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, (DOU de 07.03.72) em seus artigos 46 a 53 e na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (DOU de 30.12.96), artigos 48 a 50, percebemos a intenção do legislador em minorar os efeitos da complexidade do sistema tributário nacional para o contribuinte.

Ocorre que, ao nosso sentir, o intuito de colocar para o contribuinte a responsabilidade de esclarecer as dúvidas sobre o complexo sistema tributário brasileiro parece nos ferir o direito constitucional à informação tributária. É cediço que qualquer contribuinte que deseje obter esclarecimentos quanto à cobrança de tributos deve-se valer de tal procedimento não havendo outra forma de esclarecer dúvidas sobre a legislação tributária.

Ademais, o Estado só fornecerá a informação necessária ao esclarecimento do contribuinte quando provocado, ou seja, se o contribuinte se equivocar ou entender de forma diversa determinada obrigação prevista na legislação tributária só terá retorno dos efeitos de seus equívocos se a Administração Fazendária o informar. Infelizmente, essa informação, em regra, chega por meio de uma multa por descumprir determinado requisito ou exigência da obrigação tributária.

Com muita propriedade a autora do livro “Procedimento de Consulta Fiscal”, Kelly Magalhães Faleiro, traz para o debate a clara dificuldade que o Estado arrecadador coloca para o contribuinte quando, ao invés de fornecer as informações as quais o contribuinte tem direito, opta por responsabilizá-lo pelo entendimento da legislação tributária, senão vejamos:

> A nova ordem tributária trazida a lume pelo Estado social e democrático de direito caracteriza-se, de um lado, pelo aumento do número de sujeitos obrigados, devido a uma maior incidência da tributação sobre múltiplas relações jurídicas e econômicas, e, de outro, pela necessidade de maior rapidez e menor custo na atividade administrativa. Ao encontro de tal realidade, produz-se o que J. J. Ferreiro Lapazta chama de “privatização da gestão dos tributos”, transferindo-se algumas funções até então administrativas aos sujeitos passivos das normas tributárias. Os órgãos tributários passam a ter outras atribuições, perdendo relevo aquelas relacionadas à constituição do tributo e ganhando importância as de controle da atuação (“polícia fiscal”). Abandona-se com isso a concepção da atuação passiva do contribuinte, para adotar aquela que o identifica como autêntico participante do procedimento de gestão dos tributos. **Consequência direta desse fenômeno de privatização da gestão tributária é a sobrecarga de deveres atribuídos ao contribuinte, com o consequente aumento da chamada pressão fiscal indireta. Tamanho é o aumento da sobrecarga de deveres que a doutrina tem passado a considera-lo atentatório ao princípio constitucional da capacidade contributiva, na medida em que coloca o contribuinte na contingência de ter conhecimentos técnicos ou lançar mão de serviços de bons assessores fiscais.** Contribui ainda para o aumento da pressão fiscal indireta a intensa produção legislativa de regras complexas e sofisticadas para fazer face ao também aumento da complexidade das relações econômicas e sociais. Soma-se ainda a tudo isso uma circunstância irremediável ao próprio direito, como fenômeno social: o uso de uma linguagem natural, pontilhada por imprecisões, ambiguidades e aberturas, inerentes a esse tipo de linguagem**. Por tudo isso, o risco de erro na aplicação da lei é excessivo para o contribuinte. Se cada vez são maiores e mais complexos os deveres que a lei encomenda ao obrigado tributário, parece inadmissível que o abandone a sua sorte no momento de dar a eles cumprimento. Quem deve cumprir os mandamentos da lei deve gozar de um mínimo de certeza em suas ações, evitando escolhas incorretas (inautênticas) e, por conseguinte, as sanções delas resultantes.** (FALEIRO, 2005, p. 55, grifo nosso).

Sob outro ângulo parece-nos que a Lei desequilibra a relação entre o fisco e o contribuinte comparativamente em relação às garantias constitucionais do direito à informação e principalmente se utilizarmos como parâmetro a Lei Geral Tributária de Portugal. Vejamos o caso do artigo 48 da Lei 9.430/96, em seu parágrafo § 3º, que dispõe: *“Não cabe recurso nem pedido de reconsideração da solução da consulta ou do despacho que declarar sua ineficácia”.* Ora, em primeira análise, parece-nos que o regramento fere de morte pelo menos quatro princípios constitucionais fundamentais para garantia do Estado democrático e de direito, a saber: o princípio do duplo grau de

jurisdição, o princípio do direito à informação, a inafastabilidade da jurisdição e por fim a ampla defesa e o contraditório.

Corroborando com essa hipótese basta trazermos à baila o regramento do artigo 80 da Lei Geral Tributária de Portugal, acerca do procedimento de recurso, para verificarmos a evidente afronta da Lei 9.430/96 aos princípios constitucionais conforme mencionamos. Diz o referido artigo da Lei de Portugal que: “Artigo 80.º Recurso hierárquico. A decisão do procedimento é susceptível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do acto, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo”.

Por via contrária, temos o Projeto de Lei Complementar do Senado n.º 646/99 e o projeto de lei complementar n.º 38/2007 de autoria do deputado federal Sandro Mabel que se referem à defesa dos direitos dos contribuintes. Esses projetos de maneira inovadora trazem em seu bojo diversos dispositivos que asseguram ao contribuinte o pleno acesso às informações acerca das normas tributárias e à interpretação que oficialmente a Administração Fazendária lhes atribua.

Aliás, esses dispositivos em muito se assemelham aos previstos na Lei Geral Tributária de Portugal, lei esta que nos servirá de norma paradigma para identificação das lacunas normativas referentes à disponibilização e acesso à informação tributária do sistema tributário nacional.

4 O SISTEMA TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

Para iniciarmos o estudo do sistema tributário português à luz do direito comparado é preciso dizer que este visa, de acordo com David (2002, p. 39).

> [...] colher a posição exata dos ordenamentos e dos sistemas, uns em relação aos outros. Por fim, ajuda a compreender, mediante uma visão sintética e coerente que deriva de uma radical mudança de perspectiva, o universo jurídico no qual hoje vivemos.

Assim, o atual sistema tributário português tem origem na Constituição da República Portuguesa. A Carta Magna Portuguesa define os princípios orientadores, especifica os tipos de impostos e as garantias dos contribuintes.

Em seu art. 103º estabelece que os impostos sejam criados por lei, através da Assembleia da República, e determina nos projetos de lei a incidência e a taxa dos tributos.

Tem-se ainda no art. 104º do diploma supra os princípios gerais que definem o modo como são distribuídos os encargos tributários entre as categorias de contribuinte: pessoas coletivas e pessoas singulares..

No sistema tributário de Portugal existem três categorias de impostos, a saber: imposto sobre o rendimento pessoal, imposto sobre o consumo e o imposto sobre o patrimônio. Existem ainda os impostos sobre fatos ou bens específicos dos quais são exemplo os impostos especiais de consumo (álcool e tabaco) e os impostos ecológicos (sobre produtos petrolíferos).

Nas contribuições especiais merece destaque o imposto municipal sobre imóveis que depende do valor tributário do prédio rústico ou urbano e o seu pagamento corresponde à contrapartida dos benefícios que os proprietários recebem com obras e serviços que a comunidade proporciona.

Importante dizer que semelhante ao Brasil a Constituição da República Portuguesa condiciona a criação de impostos à obediência estrita ao princípio da legalidade[82]. Diz o art. 165º, no parágrafo 1º, alínea "i" da Carta Magna portuguesa que a criação de impostos é matéria de competência da Assembleia da República que tem o poder próprio e autônomo de criar impostos. Mas um aspecto importante que a legislação portuguesa tem que não é semelhante ao Brasil é fato da Assembleia da República[83] poder autorizar o Governo a criar impostos. Contudo, a ressalva é explícita no texto

---

[82] Diz o Artigo 8.º da LGT ao tratar do Princípio da legalidade tributária que: 1. Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais. 2. Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária: a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade; b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias; c) A definição das obrigações acessórias; d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal; e) As regras de procedimento e processo tributário.

[83] O Parlamento de Portugal é constituído por uma única Câmara, designada Assembleia da República. Sendo um dos órgãos de soberania consagrados na Constituição, para além do Presidente da República, do Governo e dos Tribunais, é, nos termos da lei fundamental, "a assembleia representativa de todos os cidadãos portugueses". A Constituição, o Regimento e o Estatuto dos Deputados definem as competências e as regras de funcionamento da Assembleia da República e os direitos e deveres dos seus Membros, garantindo as relações de separação de poderes e interdependências relativamente aos outros órgãos de soberania. Para além da função primordial de representação, compete à Assembleia da República assegurar a aprovação das leis fundamentais da República e a vigilância pelo cumprimento da Constituição, das leis e dos actos do Governo e da Administração

constitucional, pois informa que governo, municípios ou instituições públicas que criarem impostos sem autorização da Assembleia estes serão tidos por inconstitucionais, não sendo ninguém obrigado a pagá-los (cf. art. 103º, nº 3, CRP).

4.1 A Lei Geral Tributária (LGT)

A Lei Geral Tributária de Portugal foi publicada pelo Decreto – Lei nº 398/98 em 17/12/1998. Segundo consta no preâmbulo do referido Decreto-lei seu escopo é enunciar e definir os princípios gerais que regem o direito fiscal português, os poderes da administração fiscal e principalmente estabelecer as garantias dos contribuintes. Para os tributaristas portugueses somente a reunião em um único diploma legal das regras fundamentais do sistema fiscal teria o condão de contribuir para uma maior segurança jurídica das relações entre a administração tributária e o contribuinte. Inclusive, no texto preambular, a LGT destaca que a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário proporciona a vivificação efetiva do princípio da igualdade, da estabilidade e da coerência do sistema tributário. Outra posição que a introdução da norma traz é uma autocrítica em relação ao anterior sistema tributário que seria “disperso e contraditório” prejudicando “fortemente a aceitação social das suas normas e, consequentemente, a eficácia do combate à fraude e a evasão fiscal”.

Tratando dos objetivos da Lei o texto ressalta ainda que se busca uma “reforma fiscal para o século XXI” onde se garanta

> [...] a estabilidade do sistema; redução das desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da carga fiscal; simplificação, modernização e desburocratização da administração fiscal e aduaneira; prossecução, com mais eficácia, da luta contra a evasão e fraude fiscais e aduaneiras; promoção e desenvolvimento sócio-económico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis (CAMPOS, ano, p. 3).

Por outro lado, percebe-se a intenção do legislador português não só em aperfeiçoar o sistema tributário como também modificar “aspectos fundamentais da relação Fisco-contribuinte, sem prejuízo do reforço de garantias dos contribuintes em termos de sigilo e confidencialidade e sem perversão dos normativos legais em vigor”.

Por fim, a norma traz diversos princípios que de maneira inovadora, se se utilizar o Brasil como paradigma, vem a garantir pressupostos efetivos para realização de uma justiça fiscal. Entre tais princípios destacamos alguns que para efeito do nosso estudo tem importância fundamental no que se refere ao direito à informação tributária.

O primeiro é o alargamento substancial dos deveres de colaboração da administração tributária para com o contribuinte. O segundo é a consagração expressa e regulamentação clara da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efetiva pode reduzir significativamente os litígios.

A esse respeito, é necessário dizer que a consulta sobre dúvida em relação à intepretação ou aplicação da norma tributária pode ser feita de forma oral à administração tributária procedimento este não previsto no sistema tributário brasileiro.

Temos ainda outros princípios previstos na LGT que não menos importantes que os supracitados visam garantir de maneira direta ou indireta a devida aplicação do direito à informação tributária ao contribuinte demonstrando que

> [...] a presente lei não é a mera reprodução de disposições já existentes, mas introduz uma nova filosofia na atividade tributária, assente numa cooperação mais estreita e sólida entre a administração tributária e o contribuinte, ou seja, num contrato de tipo novo, fruto de uma moderna concepção da fiscalidade (BRASIL, 1998).

4.2 O acesso à informação tributária em Portugal

O presente tópico demonstra a posição de vanguarda que assume o sistema tributário português quando o comparamos com o sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere às garantias do contribuinte. Analisa-se, portanto, as normas constitucionais, a Lei Geral Tributária e a legislação correlata destacando os pontos relevantes que garantem o acesso do contribuinte português à informação tributária.

4.2.1 Garantias constitucionais

As garantias do contribuinte em qualquer nação são um corolário do Estado de Direito. Tal fato, não é diferente em Portugal e por esta razão essas

garantias estão expressas na Constituição da República Portuguesa com dignidade própria e a força cogente dos direitos fundamentais.

A título de reforçar tais garantias a Carta Magna portuguesa criou para o contribuinte um instrumento para a defesa dos seus direitos contra os abusos das ilegalidades praticadas pela administração tributária que o Direito de Resistência Fiscal.

O Direito de Resistência Fiscal está esculpido no art. 103º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa que diz: "Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei". Com efeito, tal direito reforça sobremaneira o princípio da legalidade que para a maioria da doutrina portuguesa é considerado a "garantia das garantias constitucionais". Assim, a conformidade com tal princípio implica no

> [...] respeito pelas competências em matéria tributária, o respeito pela forma e acima de tudo o respeito em termos substanciais, pelos valores da justiça, da igualdade, de certeza, em suma, pela legalidade, valores que são pressupostos e fundamentos do Estado de Direito (SOUSA, 2005, p. 29).

Reforçando esse entendimento tem se claro que:

> A legalidade, a anualidade do imposto, a igualdade na repartição dos encargos tributários, a capacidade contributiva na delimitação da incidência fiscal e mesmo a limitação tributária, são princípios fundamentais de valor supra positivo inerentes à ideia de Direito, valores que correspondem à Constituição material do Estado de Direito, inerente, portanto a toda ordem jurídica (SOUSA, 2005, p. 15).

Adentrando agora no aspecto que nos interessa revela a Constituição da República Portuguesa que as formas de garantir a transparência da administração tributária estão expressas em diversos artigos, dos quais nos importa destacar:

> 3. Transparência administrativa. Consubstancia-se em: - Os cidadãos participarem na formação das decisões ou deliberações que lhes disseram respeito (art. 267º, nº 4); - Os cidadãos terem direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de

> conhecerem as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas (art. 268º, nº 1); - Os cidadãos serem esclarecidos obejctivamente sobre os actos do Estado e demais entidades públicas e de serem informados pelo Governo e outras autoridades acerca da gestão dos assuntos públicos (art. 48º, nº 2); - Os cidadãos serem notificados dos actos administrativos com eficácia externa que não tenham de ser oficialmente publicados (art. 268º, nº 2); - Serem expressamente fundamentados os actos administrativos com eficácia externa lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos (art. 268º, nº 2) (SOUSA, 2005, p. 67-68).

4.2.2 A Lei Geral Tributária e o acesso à informação tributária

Como visto a Lei Geral Tributária instituída em 1998 foi de grande valia para a unificação e modernização do sistema tributário português.

Nesta seara o diploma legal garantiu sobremaneira o direito à informação tributária trazendo várias possibilidades ao contribuinte de esclarecer suas dúvidas como também de saber antecipadamente sobre suas obrigações tributárias com vistas a estabelecer o planejamento tributário.

Convém destacar que o acesso à informação tributária em Portugal ganhou contornos de relevância nas últimas décadas. Inicialmente, com a aprovação do Código de Processo Tributário, em 1991, que tinha como principal objetivo expressar uma moderna relação entre a administração fiscal e o contribuinte, baseado na vinculação ao princípio da legalidade em todos os atos da administração fiscal e para o contribuinte, na responsabilidade pelos seus comportamentos e declarações.

E, em um segundo momento, com a aprovação da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária que buscaram sistematizar os princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias do contribuinte e os poderes da administração tributária. Por derradeiro, temos que a aprovação do Código de Procedimento e Processo Tributário permitiu adequar o procedimento e o processo tributário as novas regras da Lei Geral Tributária.

Assim, para efeito de nosso estudo, interessante notar o que diz a Lei Geral Tributária em seu art. 55º. Tratando da administração tributária diz o referido artigo que

> A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça,

> da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários (art. 55.º da Lei Geral Tributária).

Fazendo um cotejo entre duas normas do sistema tributário português tem se o princípio da decisão que estabelece que os órgãos administrativos fiscais têm o dever de se pronunciar sobre todos os assuntos de sua competência que lhes sejam apresentados pelos particulares (art. 9.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e art. 56.º da LGT).

Repare-se que ambas as normas falam em dever da administração tributária de se pronunciar sobre todas as dúvidas das normas de sua competência que sejam levadas pelo contribuinte. Diferentemente, o Código Tributário Nacional e a Lei 9.430/96, que trata do procedimento de consulta, referem-se à existência de "fundada dúvida" em relação ao entendimento da legislação tributária para que o fisco possa prestar esclarecimentos ao contribuinte.

Soma-se a isto o fato de que os tribunais brasileiros só interpretam a norma tributária de forma favorável ao contribuinte em matéria de infrações e penalidades tributárias, mesmo assim, somente em caso de "fundada dúvida".

Continuando a análise da Lei Geral Tributária de Portugal um de seus princípios basilares é de que os órgãos da administração fiscal e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproca, conforme dispõe o art. 59º, nº 1, da LGT. Já em nosso Código Tributário Nacional sequer se tem referência a qualquer princípio que garanta esse dever de colaboração mútua entre a administração fazendária e o contribuinte.

Vejamos o quão moderna é a Lei Geral Tributária no que se refere à colaboração da administração tributária para com os contribuintes:

> • O esclarecimento regular e antecipado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e explicação das normas tributárias sobre a interpretação das leis tributárias, o que se afigura da maior importância para os contribuintes, uma vez que é conhecida a complexidade e diversidade da legislação fiscal; • A informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, o que pressupõe que a administração tributária preste essas informações no prazo máximo de 10 dias, por escrito, caso assim tenha sido solicitado (art. 67.º, n.º 1 da LGT); • A comunicação ao denunciado da existência, teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas, o que implica que a administração tributária quando receba uma denúncia tenha procedido à identificação

> do denunciante nos termos do art. 60.º, n.º 3 do RGIT; • A informação prévia vinculativa, solicitada por escrito ao Director-Geral dos Impostos, o que pressupõe um pedido acompanhado da identificação do requerente e da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretende (GOMES, 2008, p. 56).

Como aqui tratamos também do importante momento em que vive o Brasil com a aprovação da Lei de Acesso às Informações Públicas convém dizer que o direito à informação é real garantia para efetivação da cidadania fiscal. Ao nosso sentir, o direito à informação tributária traz para o contribuinte a possibilidade de:

> [...] acesso dos contribuintes ou seus representantes aos respectivos processos individuais ou aqueles que tenham interesse directo, pessoal e legítimo, devidamente organizados e conservados pela administração tributária, o que implica obviamente que os primeiros podem não só consultar os respectivos processos, como requerer certidões necessárias à utilização dos meios graciosos e contenciosos previstos na lei (GOMES, 2008, p. 56).

Clarificando todos esses entendimentos acerca da importância que o direito português dá ao acesso à informação tributária expõe a autora portuguesa Sofia Gonçalves Gomes (2008, p. 57) que, “não se encontram enumeradas taxativamente todas as situações que o direito à informação pode abranger. De qualquer forma, facilmente se conclui que o actual ordenamento tributário define com precisão os contornos desse direito”. Nessa esteira de raciocínio a citada autora conclui que:

> Parece, no entanto, claro, que de todas as vertentes em que se desdobra o direito à informação, enquanto garantia dos contribuintes, a ideia geral que ressalta é a de colocar à sua disposição todos os meios necessários ao correcto cumprimento das obrigações fiscais. Este é, sem dúvida, o objetivo fundamental, sendo que os meios para o alcançar é que podem ser diferentes. Em regra, as informações são solicitadas pelos próprios contribuintes sem sujeição a quaisquer formalidades. Ou seja, mediante solicitação oral ou escrita à administração tributária, o contribuinte pode em qualquer momento, obter os esclarecimentos que necessita, quer os mesmos se reportem à obrigação de imposto ou às chamadas obrigações acessórias. Este conjunto significativo de direitos, que estão consignados a favor dos contribuintes, não deixa de ser um quebra-cabeças para a administração tributária e seus agentes, mas não deixam, porém, de ser direitos dos contribuintes e garantias suas – que visam protege-los da “violência” com que muitas e muitas vezes se desenvolve a atividade da administração tributária (GOMES, 2008, p. 57).

4.2.3 O princípio da segurança jurídica e os demais princípios garantidores dos direitos dos contribuintes no sistema tributário português

Temos ainda na Lei Geral Tributária a dimensão do princípio da segurança jurídica oriundo da obrigação constitucional prevista no art. 268º, nº 3, e no art. 77º da LGT onde qualquer decisão da administração fiscal necessita de ser comunicada ao seu destinatário, devendo estar devidamente fundamentada, inclusive com as disposições legais aplicáveis.

Reforçando a segurança jurídica da qual tratamos temos o art. 37º do Código de Procedimento do Processo Tributário informando que se a notificação ao contribuinte não contiver a respectiva fundamentação poderá o interessado, no prazo de 30 dias, requerer a notificação de certidão dos requisitos que lhe sejam omitidos.

Ora, parece-nos claro que o sistema tributário português prima pela publicidade em detrimento da opacidade informacional. Em sentido oposto, o nosso sistema tributário continua a valorar a assimetria informacional muito mais do que a transparência fiscal.

O autor português Antônio Cipriano da Silva, em posição semelhante à da autora Sofia Gonçalves Gomes, enumera princípios do procedimento tributário que são fundamentais sob a ótica das garantias dos contribuintes, senão vejamos:

> Complementarmente aos princípios constitucionais, temos os princípios de procedimento tributário. De acordo com o artigo 54.º da LGT, o procedimento tributário identifica-se, como toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente: • As acções preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária; • A liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária; • A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários; • O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais; • A emissão ou revogação de outros actos administrativos em matéria tributária; • As reclamações e os recursos hierárquicos; • A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais; • A cobrança das obrigaçõestributárias, na parte que não tiver natureza judicial. Como fundamentais princípios de procedimento tributário temos: princípio da decisão e da celeridade; princípio da confidencialidade; princípio pelo respeito pelas declarações dos contribuintes; princípio do inquisitório; princípio da colaboração; princípio da participação (SILVA, 2008, pg. 56).

Explicitando tais princípios traz o autor que:

> O princípio da decisão e da celeridade está tipificado nos artigos 56.º e 57.º da LGT. O artigo 56.º expressa o dever da administração tributária de se pronunciar sobre todas as questões da sua competência que lhe sejam apresentados pelos contribuintes. O artigo 57.º estipula que o procedimento tributário deve estar concluído em seis meses, devendo os actos do procedimento administrativo ser praticados no período de dez dias. A exigência de celeridade é suportada pela definição de prazos de prescrição de quatro anos para a liquidação (artigo 45.º da LGT) e oito anos para as dívidas fiscais (artigo 48.º da LGT). O princípio da confidencialidade protege os dados pessoais dos contribuintes devendo, de acordo com o artigo 64.º da LGT, nortear a atividade dos funcionários e agentes da administração tributária. O artigo 75.º da LGT estabelece, até que se prove o contrário, a presunção da verdade das declarações dos contribuintes, formulando assim o princípio pelo respeito pelas declarações dos contribuintes. Quanto ao princípio do inquisitório, expresso no artigo 58.º da LGT, impõe no âmbito do procedimento tributário o dever da administração efectuar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público, na procura da verdade tributária, não devendo esta ficar subordinada à iniciativa do autor do pedido (SILVA, 2008, pg.56).

Interpretando o art. 59.º da LGT diz o eminente autor, ao tratar do já por nos citado princípio da colaboração, que para ele:

> O objetivo deste é promover a colaboração entre a administração fiscal e os cidadãos. Este consubstancia- se em: a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações; b) A publicação, no prazo de seis meses, das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias; c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios; d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos; e) A informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais; f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo; h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos; i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária; j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela realização dos procedimentos que lhes respeitem; l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com

> a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo (SILVA, 2008, pg. 56).

Ainda, e de forma escorreita, o autor destaca explicitamente o direito à informação tributária na Lei Geral Tributária, senão vejamos:

Em estrita coordenação ao princípio da colaboração temos o direito à informação. De facto, a LGT, no artigo 67.º concede ao cidadão o direito à informação, acerca da fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, sobre a existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor; bem como a saber dados acerca da sua concreta situação tributária. Todas estas informações, quando requeridas por escrito, devem ser prestadas no prazo de 10 dias.

> Ainda importante no âmbito do direito à informação, é o instrumento previsto no artigo 68.º da LGT e no artigo 57.º do Código do Procedimento e Processo Tributário – informação vinculativa. As informações vinculativas são solicitadas ao dirigente máximo do serviço, devendo o pedido ser acompanhado da identificação dos factos com a qualificação jurídicotributária pretendida. Neste caso, o parecer emitido pela administração tributária vincula a mesma, não podendo esta posteriormente proceder de modo contrário à informação prestada (SILVA, 2008, pg. 57).

Por fim Antônio Cipriano da Silva traz um princípio que aos nossos olhos guarda relação umbilical com o “princípio das reuniões abertas” implícito na Lei de Acesso à Informação. É o princípio da participação que para o autor:

> O princípio da participação (artigo 60.º da LGT) visa garantir a participação dos contribuintes nas decisões que lhe digam respeito, mediante o exercício do direito de audição, que pode ser requerido nas seguintes situações: - Direito de audição antes da liquidação, excepto se esta se efectuar com base nas declarações dos contribuintes; - Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; - Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal; - Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; - Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária. É através do direito de audição que se consagra a aplicação prática do princípio do contraditório, podendo assim o contribuinte fazer valer o respeito pelos seus direitos. (SILVA, 2008, pg. 57).

CONCLUSÃO

A sociedade brasileira tem cada vez mais buscado mecanismos para que os direitos e garantias do cidadão frente ao papel regulador do Estado sejam efetivados. Não é sem razão que o Código de Defesa do Consumidor é considerado um diploma de vanguarda na efetivação dos princípios constitucionais da dignidade humana e principalmente no que tange à transparência fiscal.

Nesse contexto, a informação surge como bem intangível de valor incalculável para o cidadão não só se preparar para o exercício de suas obrigações perante o Estado como também é o instrumento indispensável para que possa exercer seus direitos e fiscalizar as políticas públicas perpetradas por este mesmo

Estado regulador das vontades individuais e coletivas. Assim, o direito à informação tributária no Brasil nasce como ferramenta poderosa que tem o contribuinte para combater exageros e abusos característicos do atual sistema tributário nacional. Exemplo disso é o fato do Código Tributário Nacional – CTN de 1966 não conter mecanismos ou instrumentos que garantam o acesso à informação tributária ao contribuinte. Corrobora com este quadro a não aprovação no Congresso Nacional das leis que versam sobre as garantias dos contribuintes, entre elas a garantia do direito à informação.

A Lei de Acesso às Informações Públicas parece ser um “divisor de águas” para a questão do acesso à informação para o cidadão e, com grande possibilidade, poderá nortear as ações do contribuinte e da própria administração tributária no tocante ao acesso e a divulgação da informação tributária, respectivamente.

Diversos aspectos abordados pela referida Lei servem de base para as ações da administração tributária que podem redundar em uma nova fase de relação entre o fisco e o contribuinte, assim como deseja o Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF ao apresentar seus objetivos e diretrizes.

Por outro lado, a análise do sistema tributário português, com enfoque no direito à informação tributária, lançou luzes na opacidade informacional em que está inserido o sistema tributário brasileiro. A legislação portuguesa, especialmente a Lei Geral Tributária, fornece um amplo leque de direitos e garantias ao contribuinte que podem servir de modelo ao sistema tributário brasileiro, isso sem ferir as próprias garantias de fiscalização e o poder imperativo do Estado em arrecadar para propiciar o bem comum.

Outro aspecto importante é que a informação tributária se apresenta como insumo fundamental para o planejamento tributário. Todas as decisões no sentido de minorar a carga tributária de forma lícita e para se entender o

complexo sistema tributário nacional, devem estar suplantadas por informações tributárias de qualidade e na quantidade certa.

No que tange à educação tributária o acesso à informação é o início para que esta possa se realizar de forma efetiva e reduzir a assimetria informacional deve ser o fundamento das políticas públicas voltadas para o exercício da cidadania fiscal.

Por fim, uma reforma tributária no Brasil que objetive simplificar o sistema tributário nacional deve ter como princípios basilares as garantias do contribuinte, seja este uma empresa ou um cidadão. Para termos uma noção da complexidade de nosso sistema tributário, a Revista Veja - Edição 2236, Ano 44, nº 39, de outubro de 2011, publicou matéria em que informa que no Brasil são 18.000 leis, decretos e portarias que integram o aberrante sistema tributário brasileiro. Não é sem razão que as grandes empresas brasileiras precisam em média de 200 funcionários para cuidar das atividades de planejamento e gestão das obrigações tributárias principais e, principalmente das acessórias enquanto nos Estado Unidos apenas duas pessoas são o suficiente para lidar com os trâmites tributários.

O direito à informação tributária é por assim dizer o direito de primeira geração do contribuinte para com o Estado. O Estado que o negligencia fere de forma contundente os princípios basilares de um estado democrático e de direito.

REFERÊNCIAS

AGOSTINI, Leonardo Cesar. Breves apontamentos sobre o direito fundamental à informação tributária. **Revista direitos fundamentais e democracia,** Paraná, n. 3, 23 p. jan. 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. São Paulo:

Método, 2010.

BARROSO, L. R. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da Constituição Brasileira. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei da Câmara, Nº 41 de 2010**.

Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=96674>. Acesso em: 12 out. 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro de 1998**. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuinte. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.stadministrativo.pt/pdf/DecretoLei_398_98.pdf>. Acesso em: 12 out. 2011.

BRASIL. **LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal. **Educação fiscal no contexto social**. 4. ed. Brasília: ESAF, 2009. (Série Educação Fiscal, caderno 1).

BRIZOLA NETO. **UOL descobre que “custo Brasil” é o lucro**. 28 maio 2011.

Disponível em: <http://www.tijolaco.com/demorou-uol-descobre-que-custo-brasil-e-olucro/>. Acesso em: 10 set. 2011.

CAMPOS, Diogo Leite; SOUSA, Jorge Lopes de; RODRIGUES, Benjamim Silva. **Lei geral tributária comentada**. 3. ed. Lisboa: Vislis, 2008.

CARVALHO, L. G. G. C. de. A informação como bem de consumo. **Revista de Direito do Consumidor**, São Paulo, n. 41, p. 253-262, jan./mar. 2002.

DAVID, René. Les Grands Systèmes du Droit Contemporains (Droit Comparé). 11. ed. Paris: Dalloz, 2002.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FALEIRO, Kelly Magalhães. **Procedimento de consulta fiscal**. São Paulo: NOESES, 2005.

GOMES, Sofia Gonçalves. Contribuintes e administração fiscal: direito à informação. **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) de Portugal**, Portugal, ed. TOC 103, p. 56-57, out. 2008.

HAGE diz que lei resgata dívida de 20 anos. **Controladoria Geral da União**,

Brasília, 13 maio 2009. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/imprensa/Noticias/2009/noticia07109.asp>. Acesso em: 12 out. 2011.

MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de. A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. In: **ESTUDOS de direito fiscal**. Almedina: Coimbra, 1999.

NASCIMENTO, Solano; CANELA, Guilherme (Coord.). **Acesso à informação e controle social das políticas públicas.** Brasília: ANDI, 2009.

OBSERVATÓRIO SOCIAL DE ITAJAÍ. **Criação de grupo municipal de educação fiscal é debatido em Itajaí**. Itajaí, 28 mar. 2011. Disponível em: <http://www.ositajai.com.br/?tag=cidadania-fiscal>. Acesso em: 10 maio 2011.

PORTUGAL. **Código Civil Português**. Lisboa, 2008. Disponível em: <http://www.portolegal.com/CodigoCivil.html>. Acesso em: 12 out. 2011.
PORTUGAL. PROCURADORIA-GERAL DISTRITAL DE LISBOA. Lisboa, 2011. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt>. Acesso em: 3 maio 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Guia do contribuinte**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/guiacontribuinte/conslegistrib/conslegistrib.htm>. Acesso em: 03 set. 2011.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização**: do pensamento único à consciência universal. 10. ed. Rio de Janeiro: Record, 2003.

SCHOLZ, Rejane Teresinha. **O princípio da informação no direito tributário**. 2005. Dissertação (Mestrado)-Universidade Pontifícia Católica do Paraná, Curitiba, 2005.

SILVA, António Cipriano da. Princípios de Direito Fiscal. **Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) de Portugal**, Portugal, ed. TOC 96, p. 54-57, mar. 2008. Disponível em: <www.ctoc.pt>. Acesso em: 21 abr. 2011

SILVA, João Nuno Calvão da. Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso. **ROA**, Coimbra, ano 66, set. 2006.

SOUSA, Domingos Pereira de. In: **AS GARANTIAS dos contribuintes.** Lisboa: Universidade Lusíada, 2005. p. 67-70.

SOUSA, Raquel Sofia Quaresma Teixeira Campelo de. In: **AS GARANTIAS do contribuinte**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2005. p.67-70.

ELEMENTOS PARA A HISTÓRIA SOCIAL DA DOUTRINA CONSTITUCIONAL: REPUBLICA E FEDERAÇÃO NA "HISTÓRIA CONSTITUCIONAL" DE AURELINO LEAL

Luciana Rodrigues Penna[84]
DOI 10.11117/9788565604055.05

Resumo: Este trabalho insere-se nos estudos sobre a História do Direito Constitucional, tendo seu foco na análise da doutrina constitucional, na perspectiva da História Social. A obra utilizada como fonte de estudo é de autoria de Aurelino de Araújo Leal, um publicista da Primeira República. A trajetória política de Aurelino de Araújo Leal informa a importância de sua contribuição teórica para a legitimação da República e da federação no começo do século XX. Quanto à metodologia de análise, foi empregado o método da Sócio-História, porque recorre à historiografia e permite relacionar a trajetória do agente com o contexto em que sua doutrina foi produzida.

Palavras-chave: Doutrina constitucional; Brasil; História Social; Federalismo; República; Aurelino Leal.

Abstract: This work inserts in the studies on the Constitutional Law History, having its focus in the analysis of the constitutional doctrine of Aurelino de Araújo Leal, in the perspective of Social History. Was used his work for this study as a source of his thought. Aurelino de Araújo Leal was a publicist of the First Republic. The trajectory politics of Aurelino de Araújo Leal informs the importance of its theoretical contribution for the legitimation of the Republic and to Federalism, in Brazil for the start of XX century. The methodological analysis is the Social History, because it consent to use the History and it allows to relate the trajectory of the agent with the context where its doctrine was produced.

Key-Words: Constitutional Doctrine; Brazil; Social History; Federalism; Republic; Aurelino Leal.

---

[84] Graduada em Direito, Especialista em Pensamento Político Brasileiro e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Maria, UFSM, Brasil. Doutoranda no PPGCP da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, UFRGS, Brasil

Introdução:

O interesse pelo estudo do pensamento jurídico vem crescendo em diferentes áreas do conhecimento. Da mesma forma, a história do constitucionalismo tem alcançado ênfase entre as disciplinas jurídicas e das Ciências Sociais, obtendo mais espaço nos centros de pesquisa de muitos países ao final do século XX.

Isto resulta, em certa medida, de uma série de fatores relacionados às mudanças de regimes políticos, ao processo de descolonização, às transformações do Estado e à mudança do papel das cortes constitucionais, convertidas “em instituições centrais das democracias ocidentais modernas” (SACRISTE, 2011, p.9).

Deste modo, percebe-se que mesmo em países com tradições e histórias diversas, as cortes constitucionais “aparecem hoje em dia como as guardiãs dos valores fundamentais, sendo elementos determinantes da legitimação dos sistemas democráticos e da ideia de sua superioridade diante de outros regimes políticos”(idem).

Detecta-se, deste modo, motivos que levaram, a partir do final do século XX, ao renovado interesse dos juristas e cientistas sociais sobre o Direito, visto como um elemento fundamental para a compreensão das transformações ocorridas na sociedade e no Estado.

Não parece desnecessário frisar a latitude dessa tendência, que se reflete em diferentes países e contextos, como conseqüência da institucionalização dos regimes democráticos em países que até então compunham o “terceiro mundo”: Ásia, África e América Latina, que aderem aos moldes dos sistemas centrais ocidentais (BADIE, 1992, p. 9).

Deste modo, análises ligando o campo jurídico às transformações das instituições políticas e sociais vêm sendo empreendidas no âmbito das Ciências Sociais, da História Social e da Teoria do Direito.

Sobretudo a partir da década de 90, teses jurídicas, sociológicas e históricas enfocando o universo dos operadores jurídicos e suas relações com o mundo social e político proliferam, e surgem não apenas em livros, mas em

artigos e comunicações científicas diversas publicadas em anais de encontros e congressos científicos.

Exemplificam essa tendência estudos enfocando o profissionalismo e a política no mundo do Direito (BONELLI, 2002); a magistratura (VIANNA,1997; ALMEIDA e LEARDINI, 2007); o Ministério Público e a concretização de novos direitos (ARANTES, 1999); a judicialização da política e das relações sociais no Brasil (VIANNA et all, 1999; KOERNER e MACIEL, 2002; OLIVEIRA, 2005).

Tem-se, ainda, estudos sobre a história do Direito no Brasil (WOLKMER, 2005), sobre o campo jurídico na década de 90 (ENGELAMNN, 2006), sobre a cidadania no constitucionalismo da Primeira República (KOERNER, 2010) e um importante trabalho sobre a difusão dos livros de Direito Constitucional na Primeira República (PIVATTO, 2011).

Tais referências refletem o incremento da busca pela compreensão das relações do mundo jurídico com o Estado, com variáveis sociais e políticas, partindo do pressuposto de que o campo jurídico possui inter-relação com o campo social e o campo do poder (BOURDIEU, 2006, p.211).

No caso do Brasil, o Direito Constitucional, embora detentor de uma trajetória que iniciou no Império (Com a publicação da obra de Pimenta Bueno), só alcançou destaque significativo e visibilidade social enquanto disciplina jurídica a partir do final da década de 1980.

A partir da reabertura política dos anos 80 e da Constituinte de 1987-88, constitucionalistas como Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Ives Gandra da Silva Martins, José Alfredo de Oliveira Baracho, Pinto Ferreira, Paulo Bonavides e José Afonso da Silva, por exemplo, tiveram seus manuais de doutrina inseridos entre as obras jurídicas mais reeditadas no país.

A maior procura pelos manuais de Direito Constitucional se deu em face da “redescoberta” do Direito e da necessidade de conhecer e aprofundar os estudos na área constitucional, em virtude da promulgação da Constituição de 1988.

A ampla difusão da doutrina dos constitucionalistas, favorecida pelo contexto da promulgação da nova Constituição, contribuiu significativamente, para elevar a disciplina de Direito Constitucional e outras afins, como a Teoria

Geral do Estado, a Filosofia Constitucional, a Ciência Política e a Teoria da Constituição ao estatuto de saberes fundamentais para a reelaboração do pensamento jurídico brasileiro no contemporâneo.

Cada contexto conduz alguns temas ao centro das preocupações do pensamento constitucional, como a "efetividade e aplicabilidade das normas constitucionais" e "os direitos fundamentais" nos anos 1980 e 1990.

No momento atual, novos e renovados tópicos do constitucionalismo vêm à tona no cenário nacional e internacional, no bojo de novas vertentes da teoria constitucional agrupadas sob o termo "neoconstitucionalismo". A teoria constitucional retoma questões tradicionais do pensamento jurídico e traz novos temas ao debate, colocando-se como um conjunto de abordagens variadas e distintas (SARMENTO, 2009, p. 115).

Autores se destacam na produção de trabalhos que refletem a necessidade de desenvolvimento de novos temas ligados ao constitucionalismo, como a jurisdição constitucional (MENDES, 1998), a hermenêutica constitucional (STRECK, 2003), o controle de constitucionalidade no Direito brasileiro (SILVA MARTINS & MENDES, 2001; BARROSO, 2009).

Pode-se verificar, então, que apesar das tendências conteudísticas de cada conjuntura, há questões recorrentes na trajetória da teoria constitucional brasileira, e uma delas é a descentralização do poder, isto é, os contornos da federação. Para detectar as continuidades na produção teórica dos juristas é preciso empregar o método sócio-histórico que permite tomar a produção de doutrina como uma ferramenta social e política, voltada para consolidar a posição dos agentes como atores relevantes da legitimação das instituições políticas. A metodologia da Sócio-História permite essa análise em uma perspectiva de longa duração, porque considera viva a contribuição dos "mortos" (BUTON e& MARIOT, 2010, p. 17).

Recorre-se à historiografia para poder contextualizar as condições foi produzido o pensamento constitucional que difundiu os conceitos relevantes para o regime político em um determinado período da trajetória política nacional. O objetivo deste trabalho é, portanto, analisar o constitucionalismo nas origens da República, relacionando o papel do constitucionalista na defesa e consolidação do Estado republicano. Empregou-se como amostra a obra

"História Constitucional do Brasil" do jurista, advogado, político e jornalista Aurelino de Araújo Leal.

Essa obra constitui uma referência fundamental do pensamento constitucional no advento da República, pois através dela, Aurelino Leal interpretou a trajetória política brasileira desde a época da Colônia, utilizando-se da forma de relato histórico.

No momento em que o campo do poder era desafiado à consolidação da República recém proclamada, ou seja, nos anos "caracterizados por uma grande incerteza" (FAUSTO, 2006, p. 139), preocupados com as instáveis conjunturas sociais, econômicas e políticas, as elites no poder não deixaram de demandar o trabalho simbólico dos juristas, como encomenda fundamental para a legitimação do novo regime.

2 A metodologia sócio-histórica para a análise do pensamento constitucional

Como acima referido, o método de pesquisa adotado nesta abordagem é aquele que permite o recurso às fontes historiográficas e sua integração ao estudo da evolução do pensamento jurídico.

Este método, denominado Sócio-História ou História Social (BUTON & MARIOT, 2009, p. 10), pode ser aplicado em distintas áreas do conhecimento, pois aceita o diálogo entre disciplinas diferentes. Assim, a metodologia não conflita com a busca de inter-relacionar as áreas do conhecimento, permitindo o recurso às fontes que permitam, por exemplo, recompor a evolução de uma instituição, de uma disciplina, ou a trajetória social de um agente, como por exemplo, de um jurista, situando a forma de produção e difusão de sua doutrina, e o conteúdo das suas teses, relacionando-as com a posição desse agente em um momento histórico determinado.

No caso do Direito, a abordagem sócio-histórica possibilitou, através do recurso à metodologia qualitativa e às fontes da historiografia, recuperar a trajetória dos juristas (SACRISTE, 2011), inclusive através da análise da doutrina constitucional, vista como resultado de uma construção social que envolve um conjunto de relações de poder entre agentes diversos, mas cujo

discurso pode ser estudado como relacionado à história social dos juristas (BOURDIEU, 2006, p. 211).

Em face de mudanças de regime e de reformas de grande envergadura, um novo mercado para os produtos jurídicos, como a doutrina, é formado. Este processo se deu no passado, com a inauguração da Terceira República na França (SACRISTE, 2011), e neste trabalho, indaga-se sobre a ocorrência de um processo de valorização da doutrina constitucional no caso do advento da República no Brasil.

Também em momentos atuais, como as condições em que se estabelece a transformação do Estado a partir dos anos 1960, surge também uma nova clientela para os produtos jurídicos, implicando na redescoberta do Direito (DEZALAY, 1993, p. 233).

Assim, o emprego do método sócio-histórico possibilita tomar o investimento de uma elite de Estado na produção de doutrina constitucional como uma ferramenta para a educação política, ou seja, um instrumento que desempenha papel pedagógico e de difusão de idéias políticas em escala nacional, porque no caso da instauração de uma República, sua consolidação requer a “educação do cidadão” (SACRISTE, 2011, p.71).

Questiona-se, neste sentido, quais as condições do campo jurídico e acadêmico no início do século XX, momento em que o novo regime no poder demandou a legitimação política via doutrina (história), demanda atendida em 1915 por Aurelino Leal?

3 O Direito no tempo de Aurelino Leal: os juristas no Império e no começo da República

Ao término do Império ainda havia apenas duas faculdades de Direito mo Brasil: uma Recife e outra em São Paulo, ou seja, “quantitativamente o ensino jurídico permanecia na mesma posição de 1827 (...), qualitativamente a situação também não se modificara” (VENANCIO FILHO, 2005, p. 113).

Desta forma, “do ponto de vista das instalações materiais, jamais o Império se preocupou efetivamente em oferecer às faculdades de Direito, prédios condignos” (Idem).

No entanto, as faculdades de Direito de Recife e São Paulo moldaram, desde sua fundação, a formação dos bacharéis em Direito, sendo modelo para as demais faculdades de Direito criadas posteriormente no país.

As academias de Recife e São Paulo constituem os ambientes de origens do engajamento do pensamento jurídico nacional em causas políticas e sociais que mobilizavam a ideologia do liberalismo europeu, sobretudo francês, através da atuação extra-acadêmica dos alunos (ADORNO, 1988, p. 44).

As causas políticas foram adotadas pelos alunos de Direito, em grande medida, através do jornalismo acadêmico e da literatura. O liberalismo, o abolicionismo, o federalismo e o republicanismo foram algumas das principais ideologias desenvolvidas no âmbito dessas escolas de Direito (VENÂNCIO FILHO, 2005, p. 162).

Desta forma, Venâncio Filho demonstra a relação entre a formação jurídica e a adesão dos estudantes de Direito, futuros bacharéis, a uma série de “idealismos”. Assim, “o papel exercido pelas academias em nossa evolução política não tem sido, porém, apenas esse, que resultou do fato de serem elas aqui os principais centros da elaboração do idealismo europeu: também atuaram - naquela época incomparavelmente mais do que hoje – como agentes da disseminação desse idealismo, tal como o periodismo e a publicística” (Idem, p. 163).

O surgimento do partido Conservador e do partido Liberal durante o Império é explicado por Venâncio Filho como resultante da disseminação da cultura liberal e universalista pela presença do “doutor” nas regiões provincianas do interior do país (Idem).

No entanto, se detecta que ser professor de Direito nesse momento ainda não constituía uma carreira promissora. No contexto da finalização do Império, momento em que Aurelino Leal se torna bacharel em Direito (1894), “o ofício de professor era uma atividade auxiliar no quadro do trabalho profissional. A política, a magistratura, a advocacia, representavam para os professores, na maioria dos casos, a função principal (Idem, p. 119).

Quando em 1915 é nomeado professor substituto de Direito Constitucional da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais do Rio de Janeiro, Aurelino Leal já era um advogado experiente, jornalista ativo, e já exercera

diversos cargos públicos. Em 1914 foi nomeado Chefe de Polícia da capital federal, o Rio de Janeiro.

Sua relação com o Direito Constitucional nasceu em momento posterior à sua inserção na advocacia, no jornalismo e na carreira política, pois somente a partir de 1914, quando recebeu o convite para ministrar um curso sobre a História Constitucional do Brasil no Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, ele mobiliza seu saber para tratar do Direito Constitucional.

E em 1915 obtém a publicação, pela Imprensa nacional, na forma de uma obra sistemática de doutrina aquilo que era a soma das cinco conferências ministradas: surge assim a "História Constitucional do Brasil" (LEAL, 2002, p. XII)

Nessa época, o Direito Constitucional, como em geral as disciplinas do ramo do Direito Público, era uma disciplina dominada e subalterna na hierarquia dos currículos das faculdades de Direito, o que é comprovado pela escassa quantidade de livros de Direito Constitucional brasileiro nas bibliotecas das Faculdades de Direito. Na Primeira República, a bibliografia da área constitucional "era consideravelmente menor do que a de livros do mesmo ramo jurídico provenientes do exterior e do que a de livros nacionais que tratavam de áreas como o Direito Civil e o Direito Comercial" (PIVATTO, 2011, p. 162).

Aurelino Leal produziu doutrina constitucional e exerceu a docência em Direito Constitucional dentro do marco de um sistema de ensino em que os professores exercem papéis diversos, como advogados, representantes políticos e homens de Estado.

A história social, assim, aponta em que condições os primeiros constitucionalistas da República produziram a interpretação das questões que desafiaram a consolidação do novo regime de Estado e a organização dos poderes no Brasil.

Desta forma, tomar como objeto de estudos o universo social em que atuaram os constitucionalistas implica em conceber a doutrina como um registro da intervenção desses juristas na configuração do regime, neste caso, da República e da federação brasileira.

Os constitucionalistas do século XIX e início da primeira metade do século XX elaboraram a teoria constitucional da inauguração do novo regime, comentaram e interpretaram a Constituição de 1824 e a Constituição de 1891.

Dentre os constitucionalistas apontados pelos registros historiográficos como produtores de doutrina de Direito Constitucional, estão os autores dos manuais, comentários à Constituição e compêndios de Direito Constitucional dotados de maior notabilidade no cenário das escolas de Direito da época, que tiveram acesso às editoras mais importantes do país e cujas obras foram inseridas nos currículos dos cursos jurídicos, alcançando reedições.

Dentre os nomes de constitucionalistas do Império e da República encontrasse na historiografia do Direito Constitucional e da História do constitucionalismo brasileiro o nome de Aurelino de Araújo Leal (RODRIGUES, 1978, p.155).

4 Aurelino Leal: cronologia e trajetória de um historiador do constitucionalismo brasileiro

Aurelino de Araújo Leal nasceu em 1877, na Bahia, e faleceu no Rio de Janeiro, então Distrito Federal, em 1924 (LACOMBE, 1973). Aurelino Leal nasceu, portanto, ainda sob a égide do regime monárquico e da Constituição de 1824, porém, ainda muito jovem, testemunhou a crise do regime imperial e a Proclamação da República.

No novo regime, Aurelino gradua-se em Direito, no ano de 1894, pela Faculdade Livre de Direito da Bahia.

Sobre sua origem familiar, sabe-se que: “Advogado, jornalista, político e professor, Aurelino de Araújo Leal nasceu em 1877, na Bahia, filho de Coronel que era importante chefe político local. A história da vida do Coronel Maximiano pode ser vista como a introdução da vida de seu primeiro filho homem, Aurelino[85]. Trabalhando como telegrafista na cidade conhecida hoje por Itacaré, Maximiano contava a seu favor com a passagem do tempo e com a sua função; o primeiro lhe daria a oportunidade de conhecer políticos influentes,

[85] A sugestão é de Jacques Le Goff, em “*São Luís – biografia*”, RJ, Ed. Record, 1999; segundo esse Autor, o tempo cronológico de um indivíduo ou de um grupo começa antes de seu nascimento, pois ambos trazem consigo a influência do tempo dos mais velhos. Le Goff considera que os homens são filhos ‘*do seu tempo e do tempo de seus pais*.

enquanto a segunda lhe traria a confiança desses, que precisavam contar com a discrição do telegrafista quanto às correspondências que trocavam" (PIRES, 2002, p. 1).

Detecta-se que a formação acadêmica e a carreira pública de Aurelino Leal foram impulsionadas pelo auxílio de seu pai e amigos, pois assim que ascendeu na carreira política local, o pai inseriu o filho na Faculdade de Direito da capital baiana:

> Com o apoio financeiro de seu genro, tornou-se fazendeiro na região cacaueira, além de chefe do partido político local. Foi assim, nessa qualidade de político influente, mesmo que em âmbito restrito, que Maximiano levou seu filho Aurelino para a capital, Salvador, a fim de que este iniciasse seus estudos.
> Foi na Faculdade Livre de Direito da Bahia que Aurelino conheceu aquele que estaria sempre presente em sua vida, aconselhando-o, seu grande mestre na política: Severino dos Santos Vieira, jurista e professor que mais tarde ajudaria Aurelino a chegar à Promotoria.
> Enquanto exerceu a advocacia, Aurelino se dedicou àquela que talvez tenha sido sua grande paixão: a imprensa. Em 1895 fundou o jornal "A Lide", onde escrevia sobre assuntos sociais, políticos e econômicos. Escreveu muitos livros[86], sempre se baseando nas legislações estrangeiras. Sua carreira de Promotor Público proporcionava a comparação entre essas e o Direito brasileiro; diante disso, Aurelino sempre se mostrava a favor de uma transformação nas leis brasileiras tendo como inspiração as internacionais. Ocupando ainda o cargo de Promotor Público, Aurelino sentiria pela primeira vez em sua vida como era o jogo político (Idem, p. 2)

Aurelino torna-se bacharel, inicia no jornalismo, e futuramente, é membro do partido Republicano Democrata da Bahia, ativo na luta política travada através da imprensa local da época. Assim, através dos jornais, o advogado travava embates políticos:

> Em relação à política estadual, "A Semana" alinhava-se a José Joaquim Seabra ou J. J. Seabra e, quando ocorreu a cisão no Partido Republicano Democrata da Bahia, o semanário combateu Aurelino Leal, secionista que encabeçava a "Concentração Republicana", contrário à candidatura Góes Calmon. Embora apoiasse Seabra, ao qual qualificava de "benemérito estadista", ficou com a candidatura de Góes Calmon ao Governo da Bahia, mesmo quando aquele, que a esse ajudara, resolvera retirar-lhe o apoio"(Taberna da História do Sertão Baiano, endereço: http://tabernadahistoriavc.com.br/catego ry/jornais-antigos/) .

[86] Seu primeiro livro foi "Prisão Preventiva" (1895).

> Foi nomeado Diretor da Penitenciária de Salvador, Chefe de Polícia e Secretário Geral desse Estado, a partir do investimento no jornalismo e na publicação de obras sobre os problemas relativos ao crime: "Seus estudos sobre sistema penitenciário o levaram a dirigir a Penitenciária do Estado baiano, durante o período 1902-1904 (PIRES, 2011, p.2).

Em 1912 transferiu-se para o Rio de Janeiro, seguindo na advocacia e na militância republicana. Foi nomeado Chefe de Polícia do Distrito Federal e mais tarde, chegou a Ministro do Tribunal de Contas da União.

Elegeu-se deputado federal pela Bahia e tornou-se líder de sua bancada. Foi nomeado pelo presidente Artur Bernardes interventor federal no estado do Rio de Janeiro em 10 de janeiro de 1923, em decorrência da disputa política ocasionada pela duplicidade de presidentes e assembléias no Estado. Aurelino Leal Permaneceu no cargo até 23 de dezembro de 1923 e durante sua administração foi eleito o novo presidente do Estado. Faleceu no Distrito Federal.

Tendo iniciado sua carreira como jornalista e advogado, sendo após Promotor, seus investimentos teóricos sempre estiveram ligados à área criminal, por isso, questiona-se como se explica sua notabilidade como historiador e doutrinador de Direito Constitucional.

5 Considerações Finais: a doutrina como recurso de legitimação simbólica da República e seu modelo federativo

O interesse de Aurelino Leal pela história do constitucionalismo relaciona-se com o momento em que este se transfere para o Rio de Janeiro e recebe o convite para participar do Primeiro Congresso de História Nacional, com a apresentação de uma tese sobre os fatos desde a edição do Ato Adicional até a maioridade de dom Pedro II. Após, recebe o convite para ministrar um curso sobre história constitucional, no Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro, em 1914 (LEAL, 2002,p. XII).

A importância política e social do Instituto no século XIX e nas primeiras décadas do século XX é demonstrada pela sua origem e composição. Desta forma, verifica-se que: "na Sociedade Auxiliadora da Indústria Nacional – hoje, por sucessoras, a Federação das Indústrias do Rio de Janeiro –, os

secretários, cônego Januário da Cunha Barbosa e marechal Raimundo José da Cunha Matos, apresentaram proposta para a sua criação, concretizada em 21 de outubro daquele ano, em Assembléia Geral, firmada por 27 fundadores, previamente escolhidos (Sítio do IHGB).

O Instituto, fundado em 1838, exerceu um papel simbólico relevante para o Império e permaneceu atuante nas primeiras décadas da República, dotando a sociedade fluminense e brasileira da época de um espaço social de distinção intelectual e "cívica", que possibilitava a consagração de um agente como intelectual:

> Em 167 anos de profícua existência, tem-se caracterizado por atividades múltiplas, nos terrenos cultural e cívico, pela reunião de volumoso e significativo acervo bibliográfico, hemerográfico, arquivístico, iconográfico, cartográfico e museológico, à disposição do público, durante todo o ano, e pela realização de conferências, exposições, cursos, congressos e afins. **Contou com o patronato do imperador d. Pedro II, aquem foi dado o título de Protetor, o qual incentivou e financiou pesquisas, fez doações valiosas, cedeu sala no Paço Imperial para sede do Instituto, em seus passos iniciais, e presidiu mais de 500 sessões** (grifos nossos. Sítio do IHGB).

As ações do Instituto sempre estiveram ligadas ao campo do poder, pois:

> Os grandes nomes da política, das artes, das letras, da magistratura, do magistério e das atividades produtivas do país têm integrado seu Quadro Social" (Idem).

Assim, ao inserir-se no âmbito desse círculo social, Aurelino Leal torna-se um "constitucionalista", e publica como uma obra sua "História Constitucional do Brasil", em 1915. Saliente-se que esta obra consta na historiografia brasileira como uma referência da área de História Constitucional (RODRIGUES, 1978, p. 155).

Neste sentido, a "História Constitucional do Brasil" que é, na verdade, uma coletânea das conferências do autor, permitiu que Aurelino Leal desenvolvesse sua narrativa de natureza jornalística em uma forma jurídica, apresentando suas interpretações sobre os fatos "constitucionais" que cobrem desde a formação do Estado brasileiro até o ano de 1915 na qualidade de "doutrinador".

A aura científica e formal do texto se mostra na sistematização do mesmo na forma de um manual ou livro didático, em que cada uma das cinco “conferências” aparece como capítulo de uma obra integral.

Este aspecto de formalização do discurso é fundamental para se compreender as condições da ascensão doutrinária de Aurelino Leal, pois resultam na combinação de elementos que levaram à sua inserção no universo intelectual do constitucionalismo.

O interesse do Poder Público na difusão de doutrina constitucional na Primeira República não se relacionava apenas com uma preocupação com o desenvolvimento científico do Direito no país, porque: “Os livros de Direito Constitucional publicados pelas imprensas oficiais também podem ser compreendidos tomando-se por base essa noção. São materiais que não divulgam ideias contrárias ao regime federalista e republicano e, em geral,m procuram consolidar as bases da estrutura estatal”(PIVATTO, 2011, p. 157).

Ressalta-se, nesta perspectiva, a importância política da publicação da “História Constitucional do Brasil” empreendida pela Imprensa Nacional, um órgão oficial destinado desde sua fundação a atuar na formação intelectual da sociedade brasileira:

> A Imprensa Nacional nasceu por decreto do príncipe regente D. João, em 13 de maio de 1808, com o nome de Impressão Régia. Recebeu, no decorrer dos anos, novos nomes: Real Officina Typographica, Tipographia Nacional, Tipographia Imperial, Imprensa Nacional, Departamento de Imprensa Nacional, e, novamente, Imprensa Nacional” (Sítio da Imprensa Nacional).
> O acesso à publicação de uma obra pela Imprensa Nacional, sendo um órgão do Estado, dependia de uma articulação política, significando um passo determinante na consagração de uma obra e de seu autor, pois a instituição já detinha uma tradição elitista no cenário cultural do país na época. Assim: “A partir de dois rudimentares prelos iniciais e 28 caixas de tipos que vieram de Portugal a bordo da nau Medusa, integrante da frota que trouxe a Família Real Portuguesa a Imprensa Nacional orgulhosamente ostenta uma singular história de serviços ao país, tanto em sua missão de registrar diariamente a vida administrativa do Brasil pelos Diários Oficiais, como por ser órgão de substantiva importância no plano cultural” (Idem).

A função de desempenhar uma missão cívica e cultural em latitude nacional retratadas na trajetória da existência do Instituto demonstra a estratégia política do Regime de investir não apenas em apoios no plano

partidário e administrativo, mas sobretudo no âmbito da produção cultural (simbólica), intervindo, assim, de forma eufemizada, na hierarquização da vida intelectual do país, pois:

> A história dos 200 anos dessa instituição pública, uma das mais antigas do País, confunde-se com a História do Brasil e pontua o desenvolvimento da informação e da cultura do país. Foi a Imprensa Nacional que fez surgir a imprensa no Brasil, em 13 de maio de 1808, e o primeiro jornal impresso no país, a Gazeta do Rio de Janeiro, em 10 de setembro de 1808, além disso, teve sólida presença como casa editora até o ano 2000. Ou seja, sua criação é, inquestionavelmente, um dos mais belos legados da transferência da Corte Portuguesa para o Brasil, uma herança que sempre se traduziu em bons e imprescindíveis serviços à sociedade, à Nação (Idem).

Assim, ao abordar sócio-historicamente, como representativo da relação entre a política e a produção de doutrina, o caso da obra de Aurelino Leal, é relevante estabelecer a relação entre um conjunto de fatores:

> 1°) O momento em que produz a obra: 1914-1915, quando o autor já ocupa posição política destacada na política nacional, tendo exercido altas funções na administração pública do seu estado de origem, a Bahia, e na Capital Federal;
> 2°) O convite recebido do Conde de Afonso Melo para ministrar o curso de história constitucional do Brasil no Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro;
> 3°) A posterior publicação das suas cinco conferências na forma de um livro único, como obra de doutrina, pela Imprensa Nacional;
> 4°) Sua promoção à professor catedrático de Direito Constitucional na Faculdade de Direito do Rio de Janeiro.

Em tal combinação de elementos percebe-se que as qualidades de erudição do bacharel, de habilidade do homem político, de ideologia do militante republicano, de experiência jurídica do advogado, de manejo da linguagem do jornalista, de experiência administrativa do gestor público e de prestígio do professor de Direito Constitucional fundem-se na ascensão ao patamar de “jurista” e encontram uma síntese no papel de “historiador” do constitucionalismo brasileiro.

Mais do que um notável intelectual e político pré-destinado a ocupar um lugar de destaque na genealogia do constitucionalismo brasileiro, Aurelino Leal esteve incumbido, pela elite política e cultural da época (representada aqui pelo convite do Presidente do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro), de produzir a nova narrativa republicana da história política do país.

Aurelino Leal adquiriu, naquele momento, um novo atributo de notabilidade: o de historiador-constitucionalista, podendo falar de política a partir de uma condição “científica” e doutrinária.

Essa relação entre o constitucionalismo e a legitimação de instituições da esfera política, não remete apenas ao início do século XX e não se restringe aos países periféricos, como o Brasil.

Ela possui atualidade, tal como demonstra o caso francês da década de 90, em que alguns renomados doutrinadores não ficaram mais restritos ao mundo acadêmico, sendo “chamados” pela imprensa para falar em nome da Constituição, quando se trata de debater publicamente, com outros especialistas e políticos, as ações da Presidência da República (LACROIX, 1992, p.).

Desta forma, torna-se possível verificar a generalidade do princípio que determina o acesso ao panteão dos constitucionalistas: a relação entre o campo jurídico e o campo do poder, não restrita apenas ao passado e a um país.

No caso de Aurelino Leal, a última posição política de destaque exercida na sua carreira dependeu da nomeação de Aurelino pelo Presidente da República, Artur Bernardes, em 1923, para o cargo de Interventor Federal no Rio de Janeiro.

Assim, a narrativa “histórico-jornalística” empreendida pelo bachareljornalista-político sobre as origens da conquista da soberania nacional, a formação e duração do Império, a crise e o advento da República, a forma da federação e das instituições públicas do país, reflete de um lado, o investimento do autor e por outro os interesse políticos do Estado.

Sua interpretação da história política desdobra-se a partir de uma conjunção de fatores sociais e políticos em uma mudança na sua trajetória social e política.

Compreender as posições ideológicas assumidas em sua narrativa implica, deste modo, partir dessa reconstrução sócio-histórica da complexa teia de imbricações entre as várias posições assumidas e os diferentes papéis desempenhados pelo seu autor: a militância política republicana, a

representação política, o bacharelismo, o jornalismo, o exercício de altos cargos na administração estadual e federal e a docência de Direito Constitucional.

Como inicia o texto da obra com a luta pela emancipação de Portugal, passando pela Independência e pelo processo da primeira Constituinte, até a proclamação da República e o início da vigência da Constituição de 1891, a extensão de sua narrativa é bastante ampla, o que indica seu manejo dos textos jornalísticos, sua erudição e a tentativa de inserir seu pensamento no marco das grandes narrativas referenciais e abrangentes sobre a história nacional.

Neste sentido, como exemplo da posição "teórica" do autor e sua relação com a trajetória do mesmo, têm-se o tema da reforma institucional e política iniciada em 1832 e consagrada com o Ato Adicional de 1834.

O tema foi tratado por Aurelino Leal como a consolidação de uma "transação política" (Idem). Ele exprime-se de forma elogiosa ao que entende ser o resultado da conciliação entre as várias forças políticas daquele período, desde os moderados, aos liberais radicais ou o "ultra-liberalismo dos exaltados" e os restauradores, também radicais. Isto indica a visão de republicano, federalista, liberal e conciliador, cuja compreensão da política invoca não apenas a disputa, mas a necessidade do acordo que produz a decisão, alinhando em torno de certas causas, os interesses em disputa.

Somente no texto da quarta conferência, Aurelino adentrou no comentário das "aspirações descentralizadoras e os programas dos partidos", partindo da análise do Ato Adicional de 1834, que interpreta: "Politicamente, a reforma representa uma conquista descentralizadora" (LEAL, 2002, p. 174).

Aurelino aderiu à defesa republicana desde o início da carreira. Ele é herdeiro da cultura liberal e iluminista que foi difundida com o bacharelismo, e que se contrapunha ao Império brasileiro, que desde a abdicação de D. Pedro I, em 7 de abril de 1831, vinha atravessando crises que se seguiram durante o período das Regências, trazendo instabilidade política (FAUSTO, 2006, p. 85).

Registre-se, quanto ao governo do período, que "o Presidente Artur Bernardes (1922-1926), originário de Minas Gerais, governou em meio a uma

situação difícil, recorrendo a seguidas decretações do estado de sítio" (FAUSTO, 2006, p. 176).

Em meio à "política dos governadores" ou política do "café com leite" (Idem, p.150) o Presidente Bernardes enfrentava problemas políticos e na economia brasileira, como a crise relacionada ao aumento da inflação e problemas com a produção cafeeira, resultando em hostilidades ao seu governo, pois: "Extremamente impopular nas áreas urbanas, especialmente no Rio de Janeiro, lançou-se a uma dura repressão para os padrões da época. A insatisfação popular tinha raízes em um quadro financeiro complicado" (Idem, p. 176).

Dentro daquele contexto, a inserção de Aurelino Leal no domínio da doutrina constitucional, a partir da sua participação no Congresso de História Nacional, permitiu que desse a sua contribuição para a legitimação do governo federal e do modelo que assumira o regime republicano na década de 1900.

Apresentando-se como um "constitucionalista", narrador "distanciado" temporalmente e ideologicamente dos fatos que interpretou, podendo angariar a aura de cientificidade necessária para que sua narrativa histórica não restasse condenada ao ostracismo pela "parcialidade" típica do domínio do jornalismo político, o estudo da trajetória e da obra de Aurelino Leal contribui para a compreensão das relações entre a produção de doutrina constitucional e a legitimação de sistemas políticos.

Referências bibliográficas, virtuais e fontes de informação:

ADORNO, Sérgio. Os Aprendizes Do Poder: O Bacharelismo Liberal na Política Brasileira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.

ALMEIDA, José M. & LEARDINI, Márcia. Recrutamento e formação de magistrados no Brasil. Curitiba: Juruá, 2007.

ARANTES, Rogério. Ministério Público e política no Brasil. São Paulo: Educ - Ed. Sumaré; FAPESP, 2002.

BARROSO, Luis Roberto. O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro. São Paulo : Saraiva, 2009.

BERNARD, Alain e POIRMEUR, Yves. La Doctrine Juridique. Paris: Curapp-Puf, 1993.

BADIE, Bertrand. L'État Importé. Essai sur l'occidentalisation de l'ordre politique. Paris: Fayard, 1992.

BASTOS, Aurélio Wander. O Ensino Jurídico no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

BONELLI, Maria da Glória. Profissionalismo e política no mundo do Direito. São Carlos: EdUFSCAR; Ed. Sumaré, 2002.

BOURDIEU, Pierre. A força do Direito: elementos para uma sociologia do campo jurídico in O Poder Simbólico. Rio De Janeiro: Bertrand Brasil, 2006.

BUENO, José Antonio Pimenta. Direito Público Brasileiro. Rio de Janeiro: Villeneuve, 1857.

BUTON, François et MARIOT, Nicolas (dir.). Pratiques et Méthodes de la Socio-Histoire. Paris: PUF, 2009.

CARVALHO, José Murilo de. A Construção da Ordem: A elite política imperial.Teatro das Sombras: A política Imperial. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.

COMAILLE, Jacques. L'Esprit Sociologique des Lois. Paris: PUF, 1994.

COSTA, Luiz Domingos & GOUVÊA, Julio Cesar. Elites e Historiografia : Questões Teóricas e Metodológicas. In Revista de Sociologia e Política, n° 28, Curitiba, jun.2007, pp. 251-255. Dados biográficos de Aurelino de Araújo Leal: Colégio Brasileiro de Genealogia http://www.cbg.org.br/arquivos_genealogicos_r_02.html. Acesso em 05/08/2012

DEZALAY, Yves. "La Production Doctrinale Comme Objet Et Terrain De Luttes Politiques Et Professionnelles". In: Poirmeur, Y. Et Al. La Doctrine Juridique. Paris: Curapp-Puf, 1993.

ENGELAMNN, Fabiano. Sociologia do Campo Jurídico: Juristas e Usos do Direito. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2006.

FAUSTO, Boris. História Concisa do Brasil. São Paulo: EDUSP, 2006.

GRIJÓ, Luiz Alberto. Ensino Jurídico e Política Partidária no Brasil: A faculdade de Direito de Porto Alegre (1900-1937). Tese de Doutorado em História, Universidade Federal Fluminense, 2005.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. O Brasil Monárquico, vol. 7: Do Império à República. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2008.

INSTITUTO HISTÓRICO E GEOGRÁFICO BRASILEIRO: Disponível em http://www.ihgb.org.br/ihgb2.php. Acesso em 23/08/2012.

KARADY, Victor. Une "Nation des Juristes": des usages sociaux de la formation juridique dans La Hongrie d'Ancien Regime. In Actes de La Recherche em Sciences Sociales. Vol. 86-87, mars 1991, PP. 106-124.

KOERNER, Andrei. Judiciário e Cidadania na Constituição da República Brasileira (1841-1920). 2ª Ed. Curitiba: Juruá, 2010.

LACOMBE, Lourenço Luiz. Os chefes do executivo fluminense. Petrópolis:Vozes,1973.

LACROIX, Bernard. Le politiste et l'analyse des institutions: Comment parler de la Présidence de la Republique? In LACROIX, Bernard et LAGROYE, Jacques(dir.). Le Président de la Republique: Usages et gêneses d'une institution. Paris: Presses de la Fondation Nationale des Sciences Politiques, 1992.

LEAL, Aurelino de Araújo. História Constitucional do Brasil. Ed. Fac-similar.Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2002.

LOCHAK, Danièle et all. Les usages sociaux du Droit. Paris: PUF, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva & MENDES, Gilmar Ferreira. Controle Concentrado de Constitucionalidade. São Paulo: Saraiva, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. Jurisdição Constitucional. São Paulo: Saraiva, 1998.

NEEDELL, Jeffrey D. Formação dos partidos políticos no Brasil da Regência à Conciliação, 1831-1857 in Almanack Braziliense. São Paulo, n°10, p. 5-22, nov. 2009.

PINHEIRO, Paulo Sérgio (et all). O Brasil Republicano, vol. 9: Sociedade e Instituições (1891-1930). Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006.

PIRES, Patrícia Maria Alves. Perfil de um Republicano: Aurelino Leal In Anais do X Encontro Regional de História – ANPUH-RJ - História e Biografias - Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: www.rj.anpuh.org/resources/rj/Anais/.../Pires%20Patricia%20M%20A.doc. Acesso em 23/08/2012.

PIVATTO, Priscila Maddalozzo. Leituras republicanas: produção e difusão de livros de Direito Constitucional brasileiro na Primeira República. História (São Paulo), 2011, vol. 30 [citado 2012-08-22]. Disponivel na Internet: http://www.redalyc.org/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=221021290021. ISSN 0101-9074.

POIRMEUR, Yves et ROSENBERG, Dominique. La doctrine constitutionnelle et le constitutionnalisme français. In: LOCHAK, D (dir.). Les Usages sociaux du droit. Paris: PUF, 1989.

POIRMEUR, Yves; BERNARD, Alain et all. La doctrine Juridique. Paris: PUF, 1993.

RODRIGUES, José Honório. Teoria da História do Brasil: introdução metodológica. 5 edição. São Paulo: Ed. Nacional; Brasília: INL, 1978.

SACRISTE, Guillaume. La République des constitutionnalistes: Professeurs de droit et légitimation de l’État em France (1870-1914). Paris: Presses de Sciences Po, 2011.

SARMENTO, Daniel (Coord.). Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

STRECK, Lênio Luiz. Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: uma nova crítica do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TABERNA DA HISTÓRIA DO SERTÃO BAIANO: http://tabernadahistoriavc.com.br/category/jornais-antigos/ Acesso em 23/08/2012.

VENÂNCIO FILHO, Alberto. Das arcadas ao bacharelismo. 150 anos de ensino jurídico no Brasil. São Paulo: Perspectiva, 2005.

VIANNA, Luiz Werneck et all. A Judicialização da Política e das Relações Sociais no Brasil. Rio de Janeiro: REVAN, 1999.

______________________. Corpo e Alma da Magistratura Brasileira. Rio de Janeiro: REVAN, 1997.

Incentivos fiscais de ICMS: a sangria do pacto federativo

Lucas Bevilacqua[87]
DOI 10.11117/9788565604055.06

RESUMO: A atual competição tributária entre os Estados brasileiros em matéria de ICMS ocasiona repercussões de toda sorte: erosão do pacto federativo, rompimento da justiça fiscal, prejuízo à livre concorrência, desestruturação do mercado interno, desequilíbrio das finanças públicas e, simultaneamente, desconcentração industrial, geração de empregos, atração de investimentos, diversificação parque industrial, etc. A forma federativa de Estado tem como um de seus pressupostos a repartição constitucional de competências materiais, legislativas entre os entes político-administrativos que o compõem. A partir de tal premissa procede-se ao estudo do exercício da competência tributária em matéria de ICMS no federalismo brasileiro. De sua compreensão parte-se à análise do regime dos incentivos fiscais de ICMS praticados deliberadamente por todos Estados da federação a gerar toda sorte de efeitos, entre os quais o mais preocupante a sangria do pacto federativo.

Palavras-chaves: Incentivos fiscais de ICMS; Guerra fiscal; pacto federativo; Jurisdição constitucional

Abstract: The current tax competition among the brazilian states on ICMS causes all sorts of effects: erosion of the federal pact, disruption of fair taxation, loss to free competition, disruption of the internal market imbalance in public finances and, simultaneously, industrial decentralization, generation jobs, attract investment, industrial diversification, etc.. The federative form of State has as one of its assumptions the distribution of constitutional competencies among political and administrative entities that comprise it. These are the first steps to the study of the exercise of taxing powers in respect of ICMS in Brazilian federalism. Since these we are able to analyse theICMS system of tax

[87] Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP), Procurador-chefe do Estado de Goiás nos Tribunais Superiores, Professor Substituto de Legislação Tributária na Universidade de Brasília e associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

incentives that are deliberately practiced by all states of the federation and generate all sorts of effects, including the most worrisome: the bleeding of the federal agreement.

Key-words: ICMS *tax incentives; fiscal war; federative agreement; constitutional jurisdiction*

Introdução- a repartição de competências no federalismo fiscal brasileiro:

A propósito das técnicas de repartição de competências, leciona Fernanda Dias Menezes de Almeida[88] que a Constituição Federal de 1988 adotou um sistema "complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço, também, para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação".

Pela técnica horizontal de repartição de competências, a Constituição Federal atribuiu competência privativa/própria a cada um dos entes políticos, prevendo, à União, no art. 21, IX, matérias deferidas à sua exclusiva atuação política e administrativa, dentre as quais "elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação territorial e desenvolvimento econômico e social". O art. 22 atribuiu à União competências normativas privativas passíveis de delegação para autorizar os Estados a legislarem sobre questões específicas das matérias relacionadas no referido artigo.

Aos Estados atribuíram-se, também privativamente, as competências residuais não enumeradas (art. 25, § 1º) – isto é, a competência administrativa residual restou aos Estados – sem prejuízo daquelas expressamente conferidas de explorar os serviços locais de gás canalizado (art. 25, § 2°), de instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões (art. 25, § 3°) e a de criar Municípios (art. 18, § 4°).

Uma segunda forma consagrada de repartir competências no Estado federal é a técnica vertical, que consiste em enumerar competências administrativas comuns aos entes políticos (art. 23), que concorrem, também,

[88] ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 58.

com competências legislativas (art. 24) em relação às quais a União dispõe sobre normas gerais, restando aos Estados a tarefa de suplementá-las, seja através do exercício da "competência legislativa supletiva" (art. 24, § 3º), ante a ausência de normas gerais na legislação federal, seja mediante o exercício da competência legislativa suplementar/ complementar (art. 24, § 2º), quando da existência de normas gerais editadas pela União. Ainda, os Estados exercem a complementação dessas normas mediante legislação específica que regule suas particularidades no esquadro delineado pelas normas gerais fixadas pela União.

Do esquadro constitucional de repartição de competências, observa-se que constitui competência privativa da União elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território (art. 21, IX, CRFB).

Em matéria de discriminação constitucional de competências tributárias, a Constituição Federal de 1988 conferiu aos Estados o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), imposto de característica marcadamente nacional. Advém de então a previsão de uma série de dispositivos constitucionais com vistas à preservação do federalismo, objeto de estudo dos itens posteriores deste trabalho.

Interessante notar, ademais, que, no campo da competência legislativa, cabe exclusivamente à União editar normas sobre comércio interestadual (art. 22, VIII). Isso, combinado ao art. 219, que prevê o mercado interno como patrimônio nacional, recomenda, desde já e no mínimo, cautela aos Estados em utilizar-se do ICMS como instrumento de política econômica.

Tal preeminência da União não afasta, todavia, a legitimidade dos Estados no fomento da atividade econômica[89] com vistas ao desenvolvimento regional, desde que observadas as regras de equilíbrio federativo. É justamente na imperatividade da observância das regras de equilíbrio da federação e preservação do mercado interno onde se encontra a problemática maior das políticas estaduais de desenvolvimento regional.

---

[89] FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário* - Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.p. 280.

A intervenção econômica do ente federado no domínio econômico, ainda que desatrelada do ICMS, pode ocasionar um desequilíbrio no mercado interno podendo alcançar, inclusive, repercussões geopolíticas internacionais.

Ao momento em que a Constituição Federal anuncia o mercado interno como patrimônio nacional quaisquer intervenções dos Estados no domínio econômico devem ser empreendidas com cautela sob o risco de se incorrer em invasão de competência administrativa e legislativa privativa da União.

No esquadro constitucional de repartição de competências há também a discriminação de competências tributárias. A Constituição de 1988 adotou um rígido regime de repartição de competências tributárias como modo de garantir autonomia a cada pessoa jurídica de direito público[90].

Entre as competências atribuídas aos Estados em matéria de impostos foi lhes atribuído o poder de tributar as operações de circulação de mercadorias[91] e serviços (art. 155, II, CRFB[92]).

Considerando que o ICMS é tributo de característica marcadamente nacional[93] que, portanto, deveria encontrar-se na competência tributária do ente federal, a fim de evitarem-se quaisquer conflitos entre os entes subnacionais, a própria Constituição estabeleceu algumas regras a fim de harmonizá-lo na federação. As regras constitucionais fixadas estabelecem um regime jurídico específico aos incentivos fiscais de ICMS, de modo que os Estados não dispõem de plena autonomia na concessão de quaisquer desonerações tributárias.

2 Regime jurídico dos incentivos fiscais de ICMS na federação brasileira

Antes de tratar-se propriamente dos incentivos fiscais de ICMS, oportuno apresentar um lineamento geral do ICMS na Constituição e na Lei

---

[90] SCHOUERI, Luís Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário - homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115, p. 82.

[91] Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Súmula 166. Misabel Derzi, ob. cit. p.116

[92] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

[93] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* São Paulo: Noeses, 2009. p. 761

Complementar, a fim de auxiliar na compreensão do regime jurídico de seus incentivos.

Com origem no Imposto de Vendas e Consignação (IVC), posteriormente transformado em Imposto de Circulação e Mercadorias (ICM) na Reforma Tributária da EC 18/65, o ICMS foi concebido como imposto de mercado. Apesar de mais limitado, pode ser compreendido como similar ao europeu Imposto sobre Valor Agregado (IVA ou TVA), tanto em seus fundamentos como em seus traços mais essenciais consagrados na Constituição Federal. De acordo com Misabel Derzi[94]:

> 1. o ICMS incide apenas sobre operações jurídicas que transferem o domínio e a posse da mercadoria desde a produção até o consumo, assim como sobre a efetiva prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação;
> 2. trata-se, portanto de um tributo plurifásico, opção feita pela Constituição Federal, por relevantes razões;
> 3. sendo plurifásico, não obstante, o tributo é não-cumulativo, conforme dispõe a carta magna;
> 4. a não cumulatividade, por sua vez, pressupõe uma repercussão jurídica do tributo, por meio da qual o imposto não deve ser suportado pelo contribuinte (apenas pelo consumidor);
> 5. sendo assim, o ICMS, como imposto de mercado, é neutro, nem devendo distorcer a formação dos preços, nem a livre concorrência.

De acordo com a autora, são justamente tais características que conferem ao ICMS a aptidão de ser o tributo mais adequado às tendências de integração, metas de neutralidade, livre concorrência e competitividade.

Tal conclusão soa estranha ao constatarmos que o ICMS é hoje um dos grandes obstáculos para a consolidação do mercado interno, bem como para a integração no Mercosul[95]. A justificativa para tanto se apresenta justamente na ausência da observância das prescrições constitucionais, entre as quais da não cumulatividade e concessão de incentivos fiscais unilaterais, o que rompe com a meta da neutralidade.

---

[94] Cf. DERZI Misabel. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário.* Estudos em homenagem a Brandão Machado*.* São Paulo: Dialética, 1998.p. 116

[95] AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. *Imposto sobre o valor agregado* - IVA Value Added tax- VAT Brasil-MERCOSUL-União Européia. São Paulo: Rumo/ABDT, 1995

Outra característica do IVA[96] é a adoção do princípio do destino, que permite a não afetação de concorrência inter-regional de determinada indústria, uma vez que a incidência ocorre na última operação de venda do bem ou serviço. Ao contrário da concepção original do IVA, o regime jurídico constitucional do ICMS adota o princípio da origem (art. 155, § 2°, VII, CF) e, nas operações interestaduais, método misto que autoriza ao Estado de destino a tributação na diferença da alíquota interestadual para alíquota interna[97].

A ausência de um controle efetivo na concessão de incentivos fiscais ocasiona a malversação do ICMS como instrumento de política fiscal para a atração de investimentos privados mediante a prática de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ (art. 155, § 2°, XII, g), o que dá ensejo à "guerra fiscal".

A Constituição anterior (Emenda Constitucional n. 01/1969) estabelecia, em seu art. 23, § 6º, que as isenções do então imposto de circulação de mercadorias (ICM) somente poderiam ser concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios ratificados pelos Estados, conforme o disposto em lei complementar.

Ruy Barbosa Nogueira já averbava que "para se evitar esta guerra tributária entre os Estados-membros e considerando também que a intervenção do Estado no domínio econômico é tarefa precípua do poder central, foram tomadas todas as providências para que o ICM fosse um imposto neutro"[98].

Nesse panorama, já com vistas a inibir a guerra fiscal entre os Estados, que vige desde os tempos do IVC, foi editada a Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975, demandando celebração de convênio pelos Estados no âmbito do CONFAZ para autorizálos a conceder quaisquer espécies de benefícios fiscais em matéria de ICMS (art. 1º)[99].

---

[96] TORRES, Ricardo Lobo. É possível a criação do IVA no Brasil? *Revista Diálogo Jurídico,* Salvador, n. 15. jan-fev-mar. 2007. Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em: 01 jun. 2009. Cf. também ARAUJO, Érika A. O famoso IVA, esse desconhecido. *Informe-se*, n. 5. Secretaria para Assuntos Fiscais/BNDES. Brasília, jan. 2000.
[97] "VII- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; VIII- na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual".
[98] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*- Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1969. p. 151
[99] Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e

Posteriormente, com o advento da Constituição de 1988, a Lei Complementar n. 24/75 foi recepcionada, como efeito das cláusulas de recepção previstas no art. 34, §§3º, 4º, 5º e 8º, dos ADCT. Parcela da doutrina[100] sustenta que o art. 1º, inciso IV, quando se refere aos benefícios ou favores financeiros, não teria sido recepcionado indicando como fundamento o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição de 1988 que refere-se apenas aos incentivos e benefícios fiscais[101].

A LC n. 24/75 contempla[102] dois tipos de incentivos (fiscais e financeiros), enquanto a Constituição de 1988 prevê em seu texto exclusivamente os incentivos fiscais, de modo que a disposição acerca dos incentivos de natureza financeira não teria sido recepcionada. Para Ives Gandra da Silva Martins, a concessão de incentivos financeiros encontra-se no âmbito da autonomia dos Estados, sendo-lhes legítima a concessão de fomento financeiro como mecanismo de atração de investimentos para seus territórios[103].

A concessão de incentivos financeiros encontra fundamento no dispositivo do art. 174 da Constituição de 1988, que prevê, dentre as funções do Estado no domínio econômico, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o fomento a investimentos como forma legítima de redução das desigualdades regionais[104].

---

pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I- à redução da base de cálculo; II- à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III- à concessão de créditos presumidos; IV- à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; V- às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

[100] OLIVEIRA, Júlio Maria de; MIGUEL, Carolina Romanini. Guerra fiscal ou terrorismo estatal. In: ZILVETTI, Fernando Aurélio; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coords.). *Direito Tributário* - tributação empresarial. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 114.

[101] "XII- cabe à lei complementar: g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados."

[102] MATTOS, Aroldo Gomes de. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, p. 7-18, abr. 2002. ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para a isenção do ICM. *Revista de Direito Tributário*, n. 11-12, ano IV, jan./jun. 1980.

[103] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O ICMS e o regime jurídico de incentivos financeiros outorgados pelos Estados e o Comunicado CAT n. 36/04 de São Paulo - distinção entre incentivos financeiros e fiscais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 112, p. 37, jan. 2005.

[104] FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário* - Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 280.

Uma prática adotada por muitos Estados da federação consiste na utilização da sistemática de recolhimento integral do ICMS pelo contribuinte mediante financiamento perante agente financeiro (banco ou fundo) integrado por recursos do próprio Tesouro Estadual. Isto é, o contribuinte quita a obrigação tributária com o empréstimo tomado perante o agente financiador, formando uma segunda relação jurídica de natureza não tributária. Conforme Ives Gandra da Silva Martins, "tal financiamento, de natureza financeira e não fiscal, diz respeito ao Direito Financeiro e não Tributário. Pode ser realizado por força da autonomia outorgada às entidades federativas, e não viola os acordos celebrados entre os Estados"[105].

No entanto, os Estados que se julgam prejudicados pela guerra fiscal adotam a mesma postura frente aos benefícios de natureza financeira. O Estado de São Paulo ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade em face do Programa PRÓ-DF, veiculado nas Leis distritais n.2.427, de 14 de julho de 1999 e 2.483, de 19 de novembro de 1999, acoimando-os de inconstitucionais " a despeito de, nos termos da lei, caracterizar-se como fundo criado com finalidade permitir o incentivo à atividade industrial e econômica acaba por propiciar o financiamento e empréstimo do valor devido, a título de incidência de imposto, para subsidiar atividades de particulares, o que é vedado pela Constituição (art.155, §2º, XII, g, da CF)."[106]

---

[105] Cf. Ives Gandra da Silva Martins, ob. cit. (nota 16), p. 43

[106] Ementa: Constitucional e tributário. Ação Direta da Inconstitucionalidade. Preliminares de inépcia da inicial, de incindibilidade da lei, e de impossibilidade de controle concentrado de decreto regulamentar rejeitadas. Preliminar de ausência de pertinência temática parcialmente acolhida. Decretos atacados que foram revogados e cujos efeitos se exauriram. Carência superveniente da ação. Interesse processual. Utilização de política desoneratória pelo DF. ICMS. Guerra fiscal. Art.155, § 2º, inciso XII, g, da CF. Lei Complementar n.24/75. Necessidade de consenso de todos os entes federativos. Parcial procedência. I - Rejeição da preliminar de inépcia da petição inicial pela ausência de indicação dos dispositivos legais apontados como violadores da Constituição Federal. Deixou evidenciado o autor que, no seu entender, os textos legais são, na sua integralidade, violadores do ordenamento constitucional pátrio. Possibilidade. Precedentes do STF. II - Rejeição da preliminar de incindibilidade das leis para efeitos do exercício do controle concentrado de constitucionalidade, posto que alegação dessa natureza não pode ser invocada quando o normativo atacado trata individualmente questões diferentes. III - Rejeição da alegação de impossibilidade de controle concentrado de decreto regulamentar, posto não se tratar de mero antagonismo entre ato infralegal, de um lado, e lei em sentido formal, de outro. A controvérsia enfrentada diz respeito ao ato administrativo normativo editado em perfeita consonância com a lei regulamentada, mas que, assim como ela, supostamente estaria a atentar contra o texto constitucional. IV - Alegação preliminar de ofensa indireta à Constituição que se confunde com próprio mérito da controvérsia travada. V - Acolhimento da alegação de ausência de pertinência temática do autor para a discussão da constitucionalidade da Lei 2.427, de 14 de julho de 1999, pois o mencionado diploma normativo não traz referência específica alguma à competência legislativa estadual, assim como não faz

Em sentido contrário Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa sustenta que "a utilização do ICMS como referência do incentivo financeiro significa um simples critério de mensuração matemática de estímulo, que não desvirtua a disciplina jurídica do imposto, não interfere em sua não-cumulatividade e tampouco no seu caráter de imposto nacional"[107].

Sustenta o autor que se o Estado decide financiar quem quer que seja, ainda que com recursos do ICMS, assim o faz no exercício de sua autonomia política, administrativa e financeira (art. 18, CRFB). A relação fisco-contribuinte encerra-se quando do pagamento da obrigação tributária, passando tais recursos ao domínio do Estado.

Argumenta ainda que o fato de o Estado utilizar-se do ICMS gerado como parâmetro para o cálculo do subsídio não desnatura sua natureza jurídica de benefício financeiro, já que não é o parâmetro utilizado que definirá a natureza do incentivo, mas sim o tipo da relação jurídica e seu objeto. Aduz que outros parâmetros poderiam ser utilizados: faturamento da empresa, folha de salário ou qualquer outro fator de cálculo[108].

---

qualquer menção aos incentivos ou benefícios tributários relacionados ao ICMS. VI - O controle de constitucionalidade concentrado não encontra obstáculo na norma constitucional de eficácia contida. A regulamentação relegada à lei federal deve necessariamente respeitar os fins e os limites traçados pela norma constitucional, razão pela qual, quando violados algum destes, perfeitamente possível o exercício do controle de constitucionalidade. VII - O art. 155, § 2º, inciso XII, g, da Constituição Federal dispõe competir à lei complementar, mediante deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a regulamentação de isenções, incentivos e benefícios fiscais a serem concedidos ou revogados, no que diz respeito ao ICMS. Evidente necessidade de consenso entre os entes federativos, justamente para evitar o deflagramento da perniciosa "guerra fiscal" entre eles. À lei complementar restou discricionária apenas a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal implementarão o ditame constitucional. A questão, por sua vez, está regulamentada pela Lei Complementar 24/1975, que declara que as isenções a que se faz referência serão concedidas e revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal. VIII - Necessidade de aprovação pelo CONFAZ de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS. Precedentes do STF. IX - O Decreto 20.957, de 13 de janeiro de 2000 teve os seus efeitos integralmente exauridos, enquanto que os Decretos 21.077/00, 21.082/00 e 21.107/00 foram revogados, fato que implicou na carência superveniente da ação. Interesse processual. X – Parcial procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º, inciso I e seus §§ 2º e 3º; do artigo 5º, seus incisos I, II e III e seu parágrafo único, inciso I; do artigo 6º, na sua integralidade; e dos parágrafos 1º e 2º, do artigo 7º, todos da Lei 2.483, de 19 de novembro de 1999. (ADI 2549, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-189 DIVULG 30-09-2011 PUBLIC 03-10-2011REPUBLICAÇÃO: DJe-209 DIVULG 28-10-2011 PUBLIC 03-11-2011 EMENT VOL-02618-01 PP-00024)

[107] COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a "guerra fiscal" na Federação Brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 42, p. 85-100, jan./fev. 2002.

[108] MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. *A guerra fiscal do ICMS:* uma análise crítica sobre as glosas de crédito*.* São Paulo: MP, 2010. p. 114.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, por meio de sua 7ª Câmara de Direito Público, em sede do Recurso de Apelação n. 518.847-5/5-00, já estabeleceu entendimento por voto do Desembargador Nogueira Dienfenthaler indicando a diferença entre os benefícios fiscais e financeiros ao abordar a (in)constitucionalidade do Comunicado CAT n. 36/04, expedido com fundamento no art. 8º da LC n. 24/75:

> [...] o fundamento legal do diploma não autoriza que a Administração Fazendária Bandeirante interfira unilateralmente e ao seu próprio talante na *política financeira* dos demais Estados da Federação.
> Sim, pois as leis discriminadas no anexo I do comunicado instituíram benefícios financeiros, benefícios estes que não dependem de edição de Lei Complementar conforme exige o art. 155, § 2°, inciso XII alínea wg" da Constituição Federal (que se refere à hipótese outra, de *benefícios fiscais).*
> Assim sendo, incide na órbita de autonomia dos Estados a disciplina daqueles, de forma a lhes possibilitar concessão dos referidos favores;
> Não se trata de privilegiar interpretação literal e especiosa enfocando o resultado proveniente da aplicação dos institutos para o fim de negar qualquer distinção entre um e outro, vale dizer, entre benefício fiscal e benefício financeiro. Não, pois o benefício fiscal, segundo Ives Gandra da Silva Martins (parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, n. 114) é estímulo *"anterior ao pagamento do tributo, que deixa de ser feito. Se for isenção, nasce obrigação tributária, que não se concretiza em crédito tributário, por força do estímulo (art. 175 do CTN)"* enquanto que no benefício financeiro *"nasce a obrigação tributária, nasce o crédito tributário, extingue-se o crédito tributário pelo pagamento e os recursos ingressam nos cofres estatais, nos termos da legislação e do orçamento, podendo o Estado fazer o que bem entender - pois os recursos lhes pertencem – inclusive financiar as empresas contribuintes de ICMS".*
> E na exata medida em que os Estados-membros concederam, pois autônomos neste tocante, benefícios financeiros, não se apresenta lícito à administração fazendária constituir óbices com medidas protecionistas. (grifos do autor)

Muito embora o acolhimento pelo TJSP da diferença estabelecida por Ives Gandra da Silva Martins o Supremo Tribunal Federal se orientou no julgamento da ADI n.2549 pela impertinência da diferenciação entre incentivos fiscais e financeiros considerando que “[...] à guisa de se dar um empréstimo às empresas favorecidas, na verdade está se dando a elas um incentivo fiscal proibido pela Constituição, porquanto inexiste o convênio por ela exigido e pela Lei Complementar nº 24/75”. O Ministro-relator Ricardo Lewandowski refutou,

assim, os argumentos expendidos em sustentação oral pela Procuradoria do Distrito Federal no sentido de tratarem-se de incentivos financeiros.

Citando decisões reiteradas do próprio Supremo Tribunal Federal[109] o Ministro relator assim lavrou seu voto:

> [...] Como se vê, em seu art.2º, a Lei Complementar 24/75 remete ao Conselho Fazendário (CONFAZ), a necessidade de aprovação de qualquer política extrafiscal que implique na redução ou qualquer outra forma de desoneração do contribuinte em relação ao ICMS, que, por sua vez, deve ser deliberada pela unanimidade dos entes federados ali representados.
> É evidente que essa preocupação, ao restar positivada, demonstra o zelo do legislador constituinte com os equilíbrios financeiro e político inerentes ao pacto federativo. O federalismo opõe certas condicionantes à atuação dos entes federados de forma a preservar a sua harmonia e eficiência.

O argumento sustentado por Ives Gandra da Silva Martins no sentido de que a concessão de incentivos financeiros, a exemplo do crédito presumido, se encontraria no âmbito da autonomia financeira dos Estados, prescindindo-se de deliberação perante o CONFAZ, não subsiste a melhor análise dado “os efeitos serem os mesmos”, servindo-se aqui das exatas palavras do Min. Ricardo Lewandowski.

---

[109] EMENTA: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada "guerra fiscal", repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII,g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. 5. Medida cautelar deferida. (ADI 3936 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/09/2007, DJe-139 DIVULG 08-11-2007 PUBLIC 09-11-2007 DJ 09-11-2007 PP-00030 EMENT VOL-02297-02 PP-00215)
EMENTA: Processo objetivo- ação direta de inconstitucionalidade. Atuação do advogado Geral da União. Consoante dispõe a norma imperativa do § 3º do artigo 103 da Constituição Federal, incumbe ao Advogado- Geral da União a defesa do ato ou texto impugnado na ação direta de inconstitucionalidade, não lhe cabendo emissão de simples parecer, a ponto de vir a concluir pela pecha de inconstitucionalidade. ICMS – BENEFÍCIO FISCAL – ISENÇÃO. Conflita com o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal decreto concessivo de isenção, sem que precedido do consenso das unidades da Federação. (ADI 2376, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-125 DIVULG 30-06-2011 PUBLIC 01-07-2011 EMENT VOL-02555-01 PP-00006)

Nesse mesmo sentido oportuna se faz transcrição da ementa do julgado em sede liminar na ADI n.2.352/RJ, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, em que bem evidenciado fica a insubsistência do argumento da autonomia dos Estados que se encontra limitada pela própria Constituição:

> [...] 2. As normas constitucionais, que impõe disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas as limitações dela. 3. A invocada exigência constitucional de convênio interestadual (CF, art.155, §2º, II, g) alcança a concessão por lei estadual de crédito presumido de ICMS como afirmado pelo Tribunal.[110]

A Lei Complementar n. 24/75, com vistas a anular os efeitos de eventuais incentivos praticados à revelia do CONFAZ prevê, em seu art. 8º, que a concessão de incentivos fiscais sem a observância de seus dispositivos acarretará, cumulativamente: (i) a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento recebedor da mercadoria; (ii) a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.

Trata-se de solução legislativa com vistas a suprimir os efeitos dos incentivos fiscais unilaterais que, todavia, não foi recepcionada pela Constituição de 1988.

Em primeiro lugar, a aplicação de quaisquer das sanções legais prescritas implicaria a cumulatividade do ICMS[111], em total descompasso ao previsto no art. 155, §2º, I, da CRFB/88, que prevê como únicas hipóteses

---

[110] EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Decreto nº 153-R, de 16 de junho de 2000, editado pelo Governador do Estado do Espírito Santo. ICMS: concessão de crédito presumido. Liminar deferida pelo pleno desta corte. Revogação tácita. Perda de objeto. 1. O Decreto nº 1.090-R/2002, que aprovou o novo regulamento do ICMS no Estado do Espírito Santo, deixou de incluir no rol das atividades sujeitas a crédito presumido do tributo "as operações internas e interestaduais com mercadoria ou bem destinados às atividades de pesquisa e de lavra de jazidas de petróleo e gás natural enquadrados no REPETRO", as quais eram objeto de impugnação na presente ação direta. 2. A jurisprudência desta Corte é pacífica quanto à prejudicialidade da ação direta de inconstitucionalidade, por perda superveniente de objeto, quando sobrevém a revogação da norma questionada. Precedentes. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada, em razão da perda superveniente de seu objeto.(ADI 2352, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL- 02567-01 PP-00013)

[111] Cf. MELO José Eduardo Soares de. A não-cumulatividade do IPI, ICMS, PIS, Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 10, p. 123-141, jul./ago. 2004.

taxativas de vedação ao direito de abatimento[112] tão somente a isenção e a não incidência[113].

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, “se, ao mesmo tempo, for impedido que o contribuinte goze do crédito do tributo no Estado de destino e, anulada a norma de isenção, cobrado o ICMS pelo Estado de origem sobre a parcela do crédito anulado no destino haveria cumulatividade do ICMS”[114].

Ademais, se constata também quando da glosa de crédito um enriquecimento do Estado de destino que termina por arrecadar receita que não lhe pertence em violação ao regime constitucional de repartição de competências tributárias em matéria de ICMS.

A Constituição de 1988 prevê como únicas hipóteses de vedação do direito de crédito isenção e não incidência (art. 155, § 2º, II). Quaisquer outros benefícios, como crédito presumido e financeiro, ainda que concedidos à revelia do CONFAZ, não autorizam os Estados de destino ao estorno do crédito sob o risco de grave ofensa ao princípio da não cumulatividade[115].

3 Competição tributária entre os Estados na federação brasileira

Dentre as variadas causas da competição tributária (crise financeira dos Estados, busca de investimentos diretos, marketing político dos governadores, mote da geração de empregos etc.) encontra-se a ausência de uma efetiva Política Nacional de Desenvolvimento Regional (PNDR).

A ausência e desarticulação, auxilia-nos a compreender algumas das causas da “guerra fiscal” entre os Estados.

Em um cenário de ausência do Governo Federal no cumprimento de seu mister constitucional de elaboração de planos nacionais e regionais de

---

[112] Cf. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM - Abatimento constitucional - Princípio da nãocumulatividade. *RDTributário,* 29-30/116.

[113] Art. 155, § 2º, II- a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores; [...]

[114] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007b. p. 241-271 , p.269.

[115] FERNANDEZ, German Alejandro San Martin. Vedação ao crédito integral de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços. In: MELO, Fábio Soares (Coord.). *ICMS*. São Paulo: MP, 2007. p. 45.

ordenação do território e desenvolvimento econômico e social (art. 21, IX, CF), os Estados lançaram seus próprios programas utilizando-se, sobretudo, do ICMS como instrumento de política econômica, com vistas a promover a industrialização de seus territórios.

Resta saber se a ausência do Governo Federal na execução de seu mister constitucional autorizaria os Estados a empreenderem seus próprios planos de ordenação do território e desenvolvimento econômico e social; como se tratasse de espécie de exercício de competência supletiva.

A Constituição Federal prevê hipótese de atuação supletiva dos Estados referindose à distribuição vertical de competências em matéria legislativa legitimando os Estados à legislarem supletivamente quando da omissão do legislador federal[116] naquelas matéria elencadas no art.23, entre as quais direito tributário, econômico e financeiro. A previsão se realiza em prol da autonomia dos Estados a fim de não se verem privados da execução de suas políticas públicas ante a omissão do Governo Federal. A autonomia dos Estados em face do Governo Federal se apresenta como fundamento de legitimação para edição de políticas públicas e, simultaneamente, limite na sua execução em face dos outros Estados que integram a federação.

A edição de determinada política pública desenvolvimentista por ente federado não pode jamais vulnerar o pacto federativo ferindo a autonomia de outros Estados, quanto ao menos, à soberania do ente nacional.

Os obstáculos em matéria de execução de planos estaduais de desenvolvimento são justamente as repercussões no mercado interno e, vezes outras, no próprio comércio internacional; a exemplo do que se observa na recente “guerra dos portos” inaugurada a partir de incentivos fiscais de ICMS importação pelos Estados do Espírito Santo e Santa Catarina.

No momento em que se constata que o mercado interno consiste em patrimônio nacional e o controle do comércio exterior será exercido pelo Governo Federal, nos termos do art.219 e 237[117], da Constituição Federal,

---

[116] Art.24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I- direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...)§3º Inexistindo lei federal sobre as normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades.
[117] Art.237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

respectivamente, qualquer política estadual que venha a alcançá-los se torna desprovida de competência constitucional.

A competição tributária entre os Estados é um fenômeno propício, que busca a eficiência na administração pública como contenção do tamanho do setor público a orientá-lo no alcance de um máximo de resultado com um mínimo de dispêndio.

Por outro lado, a concorrência pode também conduzir os governos subnacionais a adotarem níveis de tributação e gasto público ineficientes quando os incentivos representem mera renúncia de receitas, sem prejuízo de erosão do pacto federativo em função da concessão de incentivos, ignorando-se as regras constitucionais de unidade da federação.

Essa degeneração da concorrência é estimulada pela atribuição, aos governos subnacionais, de tributos sobre bases móveis. A tributação sobre o consumo, a exemplo do ICMS, tem por característica a alta mobilidade do agente econômico na estruturação de seus negócios, o que enseja a guerra fiscal entre os Estados, também verificada no âmbito dos Municípios em matéria de ISS.

O Brasil, ao lado da Índia, é um dos únicos países do mundo no qual a tributação sobre o consumo encontra-se na alçada da competência dos entes subnacionais, havendo 27 diferentes legislações no país, reguladas por normas gerais (art. 146, I, CRFB) de caráter nacional (LC n. 24/75, LC n. 87/96 e LC n. 102/2001).

A tributação sobre o consumo é própria da competência do ente nacional, dada a repercussão que a incidência tributária gera nas operações interestaduais.[118]

Não bastasse a tributação sobre o consumo encontrar-se no âmbito da competência dos Estados, no caso do ICMS, tem-se por equivocada a adoção do princípio da origem, o que confere fôlego à guerra fiscal. O estabelecimento do método misto é, ainda assim, insuficiente para a resolução do problema[119],

---

[118] Cf. DERZI Misabel, Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário.* Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 116.
[119] ELALI, André. *O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional.* São Paulo: MP Editora, 2004

dadas as medidas e contramedidas adotadas, que agravam ainda mais as desigualdades regionais.

4 Dos efeitos da guerra fiscal de ICMS

A prática generalizada de atração de investimentos privados mediante concessão de incentivos fiscais de ICMS à revelia do CONFAZ, inclusive por aqueles Estados que adotam uma postura crítica, a exemplo de São Paulo[120], resultou em alguns efeitos nefastos que corroem não só o pacto federativo, mas também as finanças públicas, a livre concorrência e, por conseguinte, o mercado interno.

Na busca de investimentos, os Estados instalaram um leilão de vantagens por meio do qual cada ente da federação engendra uma sistemática, de forma a tornar-se mais atrativo para o investidor privado com tendência a gerar, em médio e longo prazo, uma queda geral de arrecadação (*race to the botton*[121]).

As técnicas de fomento são as mais diversas[122]: a) diferimento do ICMS (na importação, na aquisição interna de insumos, na aquisição de bens para o ativo fixo); b) financiamento do ICMS devido; c) redução do ICMS financiado; d) participação acionária do Estado; e) crédito presumido do ICMS; f) redução unilateral da base de cálculo; g) financiamento de terrenos e infraestruturas; g) instalação de refinaria de petróleo etc.

Por meio de tais atrativos inaugura-se um leilão de vantagens entre os entes federados. Desencadeia-se, assim, uma guerra em que poucos ganham e quase todos perdem. A longo prazo, com a generalização da competição há uma generalização do prejuízo pela queda global de arrecadação do ICMS de

[120] Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubem. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 134, p. 48, nov. 2006

[121] BRASIL. BNDES. Secretaria para Assuntos Fiscais. Guerra fiscal: competição tributária ou corrida ao fundo do tacho? *Boletim Informe-se*, Rio de Janeiro, n. 4, jan. 2000.

[122] TORRES, Ricardo Lobo. Responsabilidade fiscal, renúncia de receita e guerra fiscal no ICMS. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Lei de Responsabilidade Fiscal:* 10 anos de vigência - questões atuais. Curitiba: Conceito, 2010. p. 27.

todos os Estados, considerando que, de qualquer modo, em algum dos entes da federação, a sociedade empresária se instalaria[123].

Por outro lado, há dados em estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas[124] que indicam, ao contrário de queda global da arrecadação, um aumento da arrecadação justamente naqueles Estados pioneiros nos incentivos fiscais de ICMS, a exemplo do apurado nos Estados de Goiás e Paraná.

A "guerra fiscal" também promove distorções na eficiência alocativa dos recursos públicos, pois cada real (R$) utilizado na concessão de benefícios tributários significa um gasto equivalente (*tax expenditure*) que deixou de ser efetuado em saúde, educação, transporte etc., à comunidade local.

Gerd Rothmann constata haver, inclusive, um paradoxo na prática de incentivos fiscais regionais, ainda que praticados pela União, considerando que o Estado renuncia a receitas necessárias ao custeio de obras de infraestrutura e dos serviços públicos, imprescindíveis ao desenvolvimento de regiões carentes, o que impede ou reduz sua competitividade[125].

O mesmo raciocínio empreendido pelo professor das "Arcadas" referindo-se aos incentivos fiscais regionais praticados pela União para promover o equilíbrio do desenvolvimento regional (art. 151, I, CRFB/1988) aplica-se, com mais razão ainda, aos incentivos fiscais em matéria de ICMS, considerando que a arrecadação de tal tributo encontra-se mais suscetível às crises econômicas, representando parcela preponderante da arrecadação dos Estados[126].

Longe de cogitar-se com os tributaristas alemães uma derrubada[127] dos incentivos fiscais, o que implicaria ignorar todo o progresso e crescimento

---

[123] CAMARGO, Guilherme B. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, JoséMauricio (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004. p. 191-222, p.213..

[124] BRASIL. Fundação Getúlio Vargas (FGV). *Impactos sócio-econômicos da suspensão dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro, 16 de setembro de 2011. Disponível em www.adialbrasil.org.br. Acesso em 23 de novembro de 2011.

[125] ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 350.

[126] SAMPAIO, Maria da Conceição. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. *In* BIDERMAN & ARVATE, Ciro e Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil.* São Paulo: Campus, 2004, p.188-205, p.199.

[127] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.* v. II, III e V. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 385., p. 264.

econômico já atingido em alguns Estados da federação[128] e séria problemática atinente à segurança jurídica, é necessário haver controle e ponderação dos incentivos fiscais. É o que propõe Rothmann:

Constata-se, no discurso transcrito, que os incentivos fiscais demandam controle não só sob a perspectiva da isonomia tributária de combaterem-se "privilégios odiosos"[129], mas também no direito econômico[130], dadas as potenciais distorções da livre concorrência.

Já com vistas a frear o ímpeto dos Estados e na busca de equilíbrio nas finanças públicas inseriu-se, na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF, Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000), importante instrumento de controle de renúncia de receitas tributárias por meio da exigência de estudos de prévio impacto orçamentário e medidas de compensação (art. 14).

A propósito do impacto orçamentário e das medidas de compensação a serem adotadas, demanda-se percuciente estudo sob a perspectiva da igualdade, considerando que parte do ônus pode recair sobre as indústrias já instaladas, incluindo sociedades empresárias comerciais e de prestação de serviços.

Usualmente, o ônus é transferido de forma mais intensa para os contribuintes pessoas naturais e jurídicas residentes com menor poder de mobilidade, que tendem a pertencer às classes baixa ou média, o que afeta a capacidade contributiva global[131].

Há entendimento da doutrina, por parte de José Souto Maior Borges, que tal dispositivo da LRF trata apenas da renúncia tributária, não atingindo os incentivos financeiros, imensa maioria dos incentivos fiscais concedidos, a

---

[128] BRASIL. Associação pró-desenvolvimento industrial (ADIAL-BRASIL). *Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social.* Goiânia, dez. 2009. 24p. Disponível em: www.adialbrasil.com.br. Acesso em: 20.03.2010.
Sob o aspecto do desenvolvimento econômico e da competitividade deve, pois, ser muito bem analisado, se determinados incentivos fiscais e os projetos por eles financiados justificam a perda dos ingressos fiscais. Além disso, o Estado deve exercer um eficiente e rigoroso controle dos benefícios fiscais para evitar distorções, desperdícios e desvios de recursos públicos, deixados na mão dealguns contribuintes.

[129] Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.* v. II, III e V. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 385.

[130] FERREIRA, Sérgio D'andrea. Incentivo fiscal como instituto de direito econômico. *Revista de direito administrativo,* v. 211. São Paulo: Renovar, 1998. p. 41.

[131] ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 134.

exemplo daqueles praticados pelo Estado de Goiás[132]. Conclui o autor citado que os incentivos financeiros são uma espécie de financiamento, não uma renúncia ao crédito tributário. Logo, se posiciona-se no sentido de que a proibição da LRF, em seu art. 14, é a renúncia de receita tributária, não outros tipos de renúncia de receita ou financiamento[133].

Ainda no âmbito do direito financeiro, os incentivos fiscais em matéria de ICMS ocasionam impactos na repartição de receitas aos municípios, considerando que participam em ¼ da produção da arrecadação do imposto (art. 158, CRFB). O Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede do Recurso Extraordinário n. 576.272/SC, que a concessão de incentivos fiscais à revelia do CONFAZ trata-se de "cortesia com o chapéu alheio"[134], o que merece detida análise no capítulo 3.

Outro efeito da "guerra fiscal" consiste no fato de a concessão de incentivos fiscais de ICMS poder ocasionar o favorecimento de grupos empresariais que de qualquer modo já realizariam seus investimentos, implicando o benefício fiscal em uma vantagem ao particular sem qualquer contrapartida ao interesse público (*free rider*)[135].

O benefício fiscal termina por contemplar, assim, grupos empresariais oportunistas distintos daqueles que o incentivo fiscal concedido buscava alcançar, a exemplo de sociedades empresárias já instaladas que independentemente do incentivo fiscal já procederiam a ampliação do parque fabril. Ricardo Antônio Lucas Camargo[136] chegou a constatar expedientes muito similares ao fenômeno do *treaty shopping*.

Apesar dos sólidos conhecimentos, não é possível encaixar a categorização do autor com o descrito por Luís Eduardo Schoueri[137]:

> *Treaty shopping* ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que,

---

[132] Cf. Ives Gandra da Silva Martins, ob. cit. , p.43.
[133] BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 81-99, dez. de 2000.
[134] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 66.
[135] Cf. Luís Eduardo Schoueri, ob. cit.(nota 47), p. 63.
[136] CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *ICMS e equilíbrio federativo na Constituição econômica.* Porto Alegre: SAFE, 2008. p. 42.
[137] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping.* São Paulo: RT, 1995. p. 20.

> de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente que faz *jus* àqueles benefícios.

O que há em comum, apenas, é uma situação de oportunismo do agente econômico com vistas a valer-se de uma desoneração tributária que originariamente não lhe era destinada podendo, inclusive, no âmbito da guerra fiscal de ICMS, ocorrer a estruturação de negócios por meio de outra pessoa. Isso, no entanto, não é suficiente para a categorização do fenômeno como *treaty shopping,* fenômeno próprio da tributação internacional da renda.

De qualquer modo, observa-se um oportunismo do agente econômico em detrimento da arrecadação tributária, o que demanda percuciente investigação em matéria de controle dos incentivos fiscais, a ser empreendida nos capítulos 2 e 3 do presente trabalho sob o enfoque da livre concorrência e do equilíbrio fiscal, respectivamente.

Dados os deletérios efeitos tributários, financeiros e econômicos da guerra fiscal, os Estados ditos prejudicados pela concessão de incentivos fiscais unilaterais insurgiramse contra tal prática. Medida inicialmente adotada foi o ajuizamento de ações diretas de inconstitucionalidades.

5 O tribunal da federação na guerra fiscal de ICMS:

Da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) constata-se que a concessão de incentivos fiscais unilaterais é prática antiga e rotineira de todos os Estados, apesar da consolidada jurisprudência no sentido de sua inconstitucionalidade.

O fenômeno da guerra fiscal, isto é, de conflito de competências tributárias entre os entes políticos na busca de investimentos, é típico de Estados nacionais que adotaram a forma federativa de Estado[138].

O conflito de competências tributárias entre os Estados apresenta-se justamente em função de “que o sistema tributário federado enfrenta distorções

---

[138] RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França (Coord.). *Política fiscal.* São Paulo: Saraiva, 2009, p.189-252, p.227

engendradas em grande medida pela sua mais valiosa característica: a autonomia dos entes tributantes”[139].

A disputa de investimentos entre os Estados no exercício de sua autonomia financeira é salutar aos Estados considerando que pode aumentar o bem estar dos cidadãos[140], desde que praticada com a observância da Constituição, que dispõe de mecanismos de preservação da federação, a exemplo da exigência de convênio para a concessão de incentivos fiscais de ICMS (art. 155, § 2º, XII, g), das atribuições do Senado Federal em matéria tributária[141] e do próprio mecanismo de controle de constitucionalidade; consectário da supremacia da norma constitucional.

Michel Temer[142] indica pressupostos de existência e manutenção da forma federativa de Estado. Entre os pressupostos de manutenção da federação prevê-se a existência de um órgão superior de controle de constitucionalidade – até mesmo como decorrência da rigidez constitucional – no caso, o Supremo Tribunal Federal (STF).

A partir disso, a Constituição Federal prevê (art. 102, inciso I, alínea *a)* a competência originária do Supremo Tribunal Federal (STF) para processar e julgar[143] “ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual”. Com fundamento nisso os Estados adotaram as medidas de mister com vistas a verem declaradas a inconstitucionalidade das leis veiculadoras de incentivos fiscais concedidos em violação à Constituição.

---

[139] ZILVETTI, Fernando Aurélio. Federação e sistema tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual.* São Paulo: Noeses, 2010. p.327

[140] Cf. TILLMANN, Lisa. *Federal tax competition-* how a country´s federal framework affects its position in competing for increasingly mobile capital. Essay. 112p. 2011.Karlsruher Institut fur Technologie (KIT). Karlsruher. p.06.

[141] Art. 52. Compete ao Senado Federal: [...] XV- avaliar periodicamente a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. [...] Art. 155, § 2º, IV- resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação; V- é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros.

[142] Cf. TEMER, Michel. *Teoria do Estado.* São Paulo: Saraiva, 1997.

[143] RAMOS, Elival da Silva. *Controle de Constitucionalidade no Brasil:* perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 223.

Considerando o tratamento conferido pela LC n. 24/75, e em prestígio ao pacto federativo, o Supremo Tribunal Federal tem afirmado reiteradamente[144]

---

[144] EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Inciso IX e alíneas “d” e “e” do art.146, e o art.148, caput e parágrafo único, da Constituição do Estado de Minas Gerais, que instituíram hipóteses de não-incidência e de isenção de ICMS. Manifesta afronta, pelos dispositivos impugnados, a norma do art. 155, par. 2., XIII, g,da Constituição Federal, a qual, ao reservar a lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados, na verdade, consagrou o convenio, celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, previsto na lei complementar em causa, como o único meio pelo qual poderao ser instituidas a nãoincidencia, a incidencia parcial e a isenção do ICMS. Procedencia da ação. (ADI 84, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 15/02/1996, DJ 19-04-1996 PP-12210 EMENT VOL-01824-01 PP- 00001)
AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - PERTINENCIA. Tratando-se de impugnação de ato normativo de Estado diverso daquele governado pelo requerente, impõe-se a demonstração do requisito "pertinencia". Isto ocorre quanto ao Decreto no 33.656, de 16 de abril de 1993, do Estado de São Paulo, no que se previu o crédito de cinquenta por cento do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido em operações ligadas aos produtos finais do sistema eletronico de processamento de dados. O interesse dos Estados mostrou-se conducente a reserva a lei complementar da disciplina da matéria e esta cogita da necessidade de convenio - Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, recepcionada pela Carta de 1988 - artigo 34, par. 8., do Ato das Disposições Constitucionais Transitorias. Liminar concedida. (ADI 902 MC, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/03/1994, DJ 22-04-1994 PP-08941 EMENT VOL-01741-01 PP-00199)
EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) nº 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI nº 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei nº 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente. (ADI 1247, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-157 DIVULG 16-08-2011 PUBLIC 17-08-2011 EMENT VOL-02567-01 PP-00001)
EMENTA: Constitucional. Tributário. ICMS. Guerra Fiscal. Benefícios Fiscais: concessão unilateral por Estado-membro. Lei 2.273, de 1994, do Estado do Rio de Janeiro, regulamentada pelo Decreto estadual nº 20.326/94. C.F., art. 155, § 2º, XII, g. I. - Concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS, por Estado- membro ao arrepio da norma inscrita no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea g, porque não observada a Lei Complementar 24/75, recebida pela CF/88, e sem a celebração de convênio: inconstitucionalidade. II. – Precedentes do STF. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente. (ADI 1179, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2002, DJ 19-12-2002 PP-00069 EMENT VOL-02096- 01 PP-00054)

EMENTA: - Argüição de inconstitucionalidade de lei do Distrito Federal, que mediante a instituição de crédito presumido de ICMS, redundou em redução da alíquota efetiva do tributo, independentemente da celebração de convênio com afronta ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Ação Direta julgada procedente. (ADI 1587, Relator(a): Min.

em sede de controle abstrato de constitucionalidade, a inconstitucionalidade dos incentivos em matéria de ICMS concedidos à revelia do CONFAZ.

Em mapeamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's)[145] observa-se que constitui estratégia processual dos Estados, por ocasião da véspera do julgamento, proceder à revogação dos atos normativos, o que enseja a perda do objeto da ação editando-se, de modo imediato, outro ato normativo com mesmo conteúdo.

O próprio Estado de São Paulo, crítico ferrenho[146] da política estadual de incentivos fiscais de ICMS, quando do julgamento das ADI's n. 2.429 e 2.430-PR, ajuizadas em face do Decreto Estadual n. 45.290/2000 (RICMS), que previa hipóteses de diferimento, redução de alíquota, base de cálculo e créditos presumidos do ICMS à revelia do CONFAZ, revogou tais benefícios por meio do Decreto n. 51.512, em 30 de janeiro de 2007. Ato seguinte protocolizou petição perante o STF comunicando tal fato e, como resposta, este, automaticamente, retirou as ações de sua pauta, julgando-as prejudicadas por "perda superveniente de objeto"; o que consolidado em sua jurisprudência[147].

A estratégia desenvolvimentista empreendida pelos Estados da federação ignora quaisquer postulados ético-fiscais. Os ardis expedientes adotados em sede material alcançam a esfera processual, não havendo, assim, qualquer moral por parte dos Estados, que se julgam prejudicados para questionar os benefícios fiscais unilaterais.

Considerando que muitas das ADI's ainda não tiveram sequer suas medidas cautelares apreciadas, encontrando-se os benefícios fiscais em plena vigência diante do princípio da presunção de constitucionalidade, os Estados

---

OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2000, DJ07-12-2000 PP-00003 EMENT VOL-02015-01 PP-00171)

[145] OLIVEIRA, Júlio M. de. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* - estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*.* São Paulo: Quartier Latin, 2008

[146] São mais de dez ADI's ajuizadas pelo Estado de São Paulo: 1.179/1994, 2.155/2000, 2.156/2000, 2.157/2000, 2.166/2000, 2.439/2001, 2.440/2001, 2.441/2001, 2.549/2003 e 2.561/1999.

[147] EMENTA: Revogação Superveniente do ato estatal impugnado. Reconhecimento da prejudicialidade da ação direta. Extinção anômala do Processo. A revogação superveniente do ato normativo impugnado prejudica a ação direta de inconstitucionalidade, independentemente da existência de efeitos residuais concretos. Esse entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal nada mais reflete senão a própria natureza jurídica do controle normativo abstrato, em cujo âmbito não se discutem situações de caráter concreto ou individual. Precedentes.(ADI 1296 QO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 21/09/1995, DJ 01-08-2003 PP-00099 EMENT VOL-02117-20 PP-04139)

ditos prejudicados se encontram a praticar "glosa de créditos" na tentativa de anular os efeitos dos incentivos fiscais com vistas a um (re)equilíbrio na concorrência; o que termina por gerar insegurança jurídica ainda maior.

Encontra-se em trâmite no Supremo Tribunal Federal proposta de súmula vinculante nº69, de iniciativa do Ministro Gilmar Mendes, com vistas a sumular o entendimento já sedimentado do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da concessão unilateral de incentivos fiscais de ICMS, isto é, aqueles concedidos à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) inobservando o prescrito no art.155, §2º, XII, g da Constituição Federal e art.1º da Lei Complementar nº24/75.

A partir da jurisprudência do STF[148] foi apresentada a seguinte proposta de súmula: "Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional".

Muito embora a louvável iniciativa pelo digníssimo Min.Gilmar Mendes oportuno consignar que o próprio Supremo Tribunal Federal já se posicionou, em casos outros, no sentido de que há benefícios fiscais de ICMS que dispensam a celebração de convênio perante o CONFAZ, vejamos:

> (...). 4. O diferimento, pelo qual se transfere o momento do recolhimento do tributo cujo fato gerador já ocorreu, não pode ser confundido com a isenção ou com a imunidade e, dessa forma, pode ser disciplinado por lei estadual sem a prévia celebração de convênio. 5. Precedentes. 6. Ação que se julga improcedente.[149]

Em outro *case,* julgado no ano de 2010, o Supremo Tribunal Federal entendeu que é prescindível a observância da concessão de incentivo mediante acordo perante o CONFAZ naqueles casos em que inexista competição entre os Estado; a exemplo de benefícios fiscais onde os

---

[148] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) n. 4152, 3803, 2352, Rel. Min. Dias Toffoli; 2549, 1247, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; 3674, 3413, 2376, 4457, 2906, Min. Marco Aurélio; 3247, Min. Carmen Lúcia; 3794, Min. Joaquim Barbosa; 2345, Min.Cézar Peluso; 2548, Min.Gilmar Mendes; 1308, MIn.Ellen Gracie; 3312/MT, Min.Eros Grau; 1179/SP, Min.Carlos Velloso.

[149] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2056, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 30/05/2007, DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337)

beneficiários não desempenhem atividade empresarial; a exemplo das Igrejas, vejamos:

> ICMS - SERVIÇOS PÚBLICOS ESTADUAIS PRÓPRIOS, DELEGADOS, TERCEIRIZADOS OU PRIVATIZADOS DE ÁGUA, LUZ, TELEFONE E GÁS - IGREJAS E TEMPLOS DE QUALQUER CRENÇA - CONTAS - AFASTAMENTO – "GUERRA FISCAL" - AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO. Longe fica de exigir consenso dos Estados a outorga de benefício a igrejas e templos de qualquer crença para excluir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços nas contas de serviços públicos de água, luz, telefone e gás[150]

O Supremo Tribunal Federal, em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.421/PR, de relatoria Min. Marco Aurélio, entendeu não haver necessidade de deliberação perante o CONFAZ quando inexistente competição entre os Estados. O ministro relator considerou que a razão do assentimento dos demais Estados tem como móvel evitar competição o que poderia gerar prejuízo ao mercado, em não havendo prescinde-se de deliberação do CONFAZ.

Portanto, verifica-se que o caso de edição de súmula demanda análise percuciente sobretudo da redação proposta com vistas a evitar textura aberta dadas diferentes modalidades de incentivos fiscais de ICMS o que ensejará insegurança jurídica ainda maior do que a atual na fruição dos incentivos fiscais de ICMS. Tal dado contraria propósito inerente à edição de súmulas vinculantes: racionalização da ordem jurídica, que, por sua vez, pressupõe por óbvio segurança jurídica.

A edição de Súmula Vinculante com vistas a por fim à guerra fiscal de ICMS demanda ainda cautela especial dadas inúmeras relações jurídicas estabelecidas. Os possíveis prejuízos resultantes da declaração *ex tunc* de inconstitucionalidade pela Súmula Vinculante seriam imprevisíveis em sua extensão, notadamente em se considerando a real possibilidade de “desindustrialização” daqueles Estados periféricos onde as sociedades

---

[150] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3421, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2010, DJe-096 DIVULG 27-05-2010 PUBLIC 28-05- 2010 EMENT VOL-02403-01 PP-00126 RDDT n. 180, 2010, p. 199-201 RSJADV set., 2010, p. 42-44 LEXSTF v. 32, n. 378, 2010, p. 85-90 RT v. 99, n. 900, 2010, p. 150-153)

empresárias contam com os incentivos fiscais para o desempenho regular de suas atividades empresariais.

Conclusão

Do diagnóstico apresentado deste cenário de competição tributária entre os Estados é visto que é chegada a hora de darmos um basta na guerra fiscal de ICMS que está a sangrar a federação brasileira em detrimento da justiça fiscal e segurança jurídica; postulados tributários bases do Sistema Tributário Nacional.

Muito embora o urgente prognóstico que a situação demanda é necessário cautela e análise percuciente a fim de preservarmos o inegável desenvolvimento regional viabilizado pelos incentivos fiscais de ICMS. Quiça tenhamos um dia um ICMS harmonizado que permita um desenvolvimento regional homogêneo que culmine, assim, em um mercado interno estruturado e, por conseguinte, desenvolvimento nacional para o bem de todos os Estados brasileiros.

Referências:

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *Tributação no Mercosul*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ANDRADE, Eduardo de Carvalho. Externalidades. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. *Economia do Setor Público no Brasil.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

ARAUJO, Érika A. O famoso IVA, esse desconhecido. *Informe-se*, n. 5. Secretaria para Assuntos Fiscais/BNDES. Brasília, jan. 2000.

ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. *Economia do setor público.* São Paulo: Campus Elsevier, 2004.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. ICM - Abatimento constitucional - Princípio da nãocumulatividade. *RDTributário,* 29-30/116.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios.* - da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 81-99, dez. de 2000.

BRASIL. Fundação Getúlio Vargas (FGV). *Impactos sócio-econômicos da suspensão dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro, 16 de setembro de 2011. Disponível em www.adialbrasil.org.br. Acesso em 23 de novembro de 2011.

BRASIL. Associação Brasileira Pró-desenvolvimento Regional Sustentável (ADIAL Brasil).*Importância dos incentivos fiscais regionais para o desenvolvimento econômico-social.* Goiânia, dez. 2009. 24p. Disponível em: www.adialbrasil.com.br. Acesso em: 20.03.2010.

CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Direito econômico:* aplicação e eficácia*.* Porto Alegre: Fabris, 2001.

CAMARGO, Guilherme B. A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização. In: CONTI, José Mauricio (Org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS.* 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método.* São Paulo: Noeses, 2009.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In: FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e limites da Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005

______. *ICM na Constituição e na Lei complementar.* São Paulo: Resenha Tributária,1979.

______. Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário Brasileiro. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Direito Tributário Atual.* v. 7/8. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Resenha Tributária, 1987/88. p. 1756-1757.

COSTA, Gustavo de Freitas Cavalcanti. O conflito de competência exonerativa em matéria de ICMS: uma abordagem político-jurídica sobre a “guerra fiscal” na Federação Brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 10, n. 42, p. 85-100, jan./fev. 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do princípio da não-cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. In: *Temas de Direito Tributário*, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, 1998.

______. Emenda Constitucional n. 42 no sistema tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 41, p. 141-159, 2005.

______. Aspectos essenciais do ICMS como imposto de mercado. In: SCHOUERI, Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário.* Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

FERNANDEZ, German Alejandro San Martin. Vedação ao crédito integral de ICMS na aquisição de mercadorias e serviços. In: MELO, Fábio Soares (Coord.). *ICMS*. São Paulo: MP, 2007.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito Tributário* - Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

FERREIRA, Sérgio D'andrea. Incentivo fiscal como instituto de direito econômico. *Revista de direito administrativo,* v. 211. São Paulo: Renovar, 1998.

LOBO TORRES, Ricardo. Ética e justiça tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo;

ZILVETTI, Fernando A. (Coords.). *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 173-198.

______. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário.* v. II, III e V. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

______. O princípio da isonomia, os incentivos de ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos Fiscais:* Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007.

______. Responsabilidade fiscal, renúncia de receita e guerra fiscal no ICMS. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury. *Lei de Responsabilidade Fiscal:* 10 anos de vigência - questões atuais. Curitiba: Conceito, 2010. p. 27.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARONE, José Rubem. O perfil jurídico da guerra fiscal e das variações das relações jurídicas dos estímulos de ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 134, p. 48, nov. 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A natureza e o alcance dos convênios em matéria do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 79, p. 7-18, abr. 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro-* Curso de Direito Tributário. 2. ed*.* São Paulo: José Bushatsky, 1969.

OLIVEIRA, Júlio M. de. ICMS e Guerra Fiscal: origem, destino, natureza e extinção do direito ao crédito. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* - estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.

______; MIGUEL, Carolina Romanini. Guerra fiscal ou terrorismo estatal. In: ZILVETTI, Fernando Aurélio; SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coords.). *Direito Tributário* – tributação empresarial. São Paulo: Saraiva, 2009.

RAMOS, Elival da Silva. *Controle de Constitucionalidade no Brasil:* perspectivas de evolução. São Paulo: Saraiva, 2010.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas.* 2ªed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, sonegação e livre concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

RUBINSTEIN, Flávio. A repartição de competências tributárias no Brasil. In: VASCONCELLOS, Roberto França. *Política fiscal.* São Paulo: Saraiva, 2009, p.189-252.

______. *Boa-fé objetiva no direito tributário e financeiro.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira. *Princípios de direito financeiro e tributário* - estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

______. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito tributário* - homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115, p. 82.

______. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

______. *Direito Tributário.* São Paulo: Saraiva, 2010.

______. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007b. p. 241-271

TEMER, Michel. *Teoria do Estado.* São Paulo: Saraiva, 1997.

TILLMANN, Lisa. *Federal tax competition*- how a country´s federal framework affects its position in competing for increasingly mobile capital. Essay. 112p. 2011.Karlsruher Institut fur Technologie (KIT). Karlsruher.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes.* Trad. de Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

ZILVETTI, Fernando A. Federação e sistema tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual.* São Paulo: Noeses, 2010.

LEGISLADOR, CONSTITUIÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO: ÂMBITOS DE LIBERDADE E VINCULAÇÃO

LUCAS CATIB DE LAURENTIIS[151]
DOI 10.11117/9788565604055.07

RESUMO: O artigo trabalha com a noção de sistema jurídico e sua relação com a divisão constitucional das competências tributárias. Correlacionando dita noção com conceitos tirados da teoria geral dos direitos fundamentais, propõe uma compreensão substancial do sistema jurídico. Com base nessas premissas e após descrever as características essenciais da forma de Estado federal, o artigo reavalia a concepção da rigidez da divisão constitucional das competências impositivas. Por fim, com base na análise do debate doutrinário acerca da distinção de conceitos e tipos no direito tributário, propõe a adoção de um modelo que alie a vinculação da atuação legislativa aos parâmetros constitucionais à possibilidade de os conceitos que delineiam a divisão constitucional de competências ser superada.

PALAVRAS CHAVE: Sistema jurídico; Divisão constitucional de competências; Vinculação do Legislador.

ABSTRACT: The article works with the notion of legal system and its relation with the constitutional tax powers division. Correlating dictates notion with concepts taken from the general theory of fundamental rights, proposes a substantial understanding of the legal system. Based on these assumptions and after describing the essential characteristics of the federal state shape, the article reassesses the design of the rigid division of constitutional impositive powers. Finally, based on the analysis of the doctrinal debate about the distinction in tax law of concepts and types, proposes the adoption of a model in which the binding of legislative action is combined with the assumption of the possibility that concepts which delineate the constitutional division of competences might be overcome.

---

[151] Mestre e doutorando em direito constitucional pela Universidade de São Paulo. Especialista em direito público e constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professor em cursos de graduação, especialização e pós-graduação. Autor da obra de obras e artigos publicados. Advogado e consultor de empresas.

KEYWORDS: Legal system; Constitutional division of competences; Law-making binding.

INTRODUÇÃO

Aplicar conceitos jurídicos é uma atividade que pode gerar as mais diversas espécies de dúvidas e contradições. A abertura semântica das expressões jurídicas e a realidade cambiante a que elas se referem são dois elementos que, ao mesmo tempo, definem e trazem perplexidades à atividade do interprete. Se certo fato enquadra-se ou não no significação de dada expressão ou, ao contrário, se a força persuasiva dos fatos tem o poder de alterar os limites de um conceito jurídico, todas essas são questões relevantes, não só sob o prisma teórico. Mas elas também têm notável relevância prática. Para constatar a verdade dessa afirmação, basta observar os conflitos acerca da correta interpretação das normas que integram o Sistema tributário brasileiro. Saber se os termos mercadoria, serviço, operação, receita, entre outros, têm um sentido unívoco e determinado, ou se eles podem ser alargados, excepcionados e remodelados, são problemas eminentemente práticos, que permanecem em aberto por inúmeras razões, muitas delas extrajurídicas. Por isso mesmo, a definição dos limites do âmbito de liberdade e da capacidade do legislador, para inovar nessas matérias, é tema que apresenta interesse prático e teórico relevante.

Proponho aqui uma discussão a este respeito. Pretendo argumentar que, a despeito da amplitude de alguns conceitos que compõem o Sistema constitucional tributário, há um conteúdo rígido mínimo, que deve ser obrigatoriamente observado pelo Legislador.

Essa conclusão, adianto, decorre antes de mais nada da convicção de que a força normativa das normas constitucionais encontra-se diretamente relacionada com a possibilidade de sua aplicação, o que pressupõe, por sua vez, a determinação de um conceito a ser extraído do texto constitucional interpretado. Fora isso, parto da compreensão do dever de pagar tributos enquanto um dever fundamental. O regime de direitos fundamentais difere substancialmente do regime dos deveres, sobretudo no que diz respeito à sua amplitude e exigibilidade. Direitos fundamentais, tais quais a liberdade e a propriedade, devem ser compreendidos da forma mais ampla possível. Já os

deveres fundamentais, por importarem em restrições dos respectivos direitos, devem ter uma interpretação tão restrita quanto possível. Admitir que a competência tributária para criar impostos seja alargada, acarreta a inversão desses termos. Essa é a conclusão a que pretendo chegar. Antes, devo partir de uma rediscussão do sentido do conceito de sistema jurídico.

2 A NOÇÃO DE SISTEMA JURÍDICO E SUA RELAÇÃO COM O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

A ideia de sistematização e completude é a peça elementar da construção do modelo kelseniano de ordenamento jurídico. A razão que a fundamenta foi desenvolvida por KELSEN em sua *Teoria pura do direito*. Ao analisar o sistema normativo, esse autor partiu do seguinte princípio: para que uma separação radical entre fatos e normas seja possível, é preciso determinar em que medida o direito pode constituir um sistema fechado e independente[152]. Tal objetivo é alcançado com base nas seguintes premissas. Primeiro, mesmo que se admita que a correlação de normas não ocorra da mesma forma que a relação de fatos – nesse caso a lei que rege os fenômenos é a causalidade, naquele, é o juízo hipotético de imputação[153] – sob a perspectiva dinâmica, a inter-relação de normas deve obediência ao mesmo princípio lógico em que se baseia a construção das ciências naturais: o princípio da não contradição.

Em um segundo momento, Kelsen aceita a possibilidade de normas jurídicas entrarem em conflito, mas ressalta que, sob o olhar da ciência do direito, essas contradições devem ser neutralizadas, pois a compreensão do Direito deve apreender o seu objeto como um todo de sentido e descrevê-lo em proposições claras e isentas de conflito. Dessa forma, o cientista que procure descrever os fenômenos jurídicos deve ter em conta o “pressuposto de que os conflitos de normas no material normativo que lhe é dado – ou melhor, proposto – podem e devem necessariamente ser resolvidos pela via da interpretação”[154]. Kelsen admite então que, assim como as normas não se identificam com os atos a que se elas referem, a validade das normas não se

[152] Hans KELSEN, *Teoria pura do direito*, p. 4.
[153] Ibidem, p. 100.
[154] Ibidem, p. 229.

identifica com sua efetividade[155]. Com base nessa premissa, a correlação das normas jurídicas pôde ser descria por meio da conhecida metáfora espacial da "supra/infraordenação" normativa. Segundo tal imagem, a unidade da ordem jurídica não é um conglomerado de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano. Elas são escalonadas de forma vertical[156]. Essa correlação de normas "é produto da conexão de dependência que resulta do fato de que a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa, cuja produção, por sua vez, é determinada por outra, e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta"[157].

Tercio Sampaio FERRAZ, por sua vez, parte de uma compreensão diversa do Direito, que identifica nas normas jurídicas uma técnica de dominação de comportamentos, para chegar a uma compreensão do sistema jurídico mais abrangente, na qual são incluídos elementos e fatores sociais e políticos. Aqui, a chave para essa ampliação do conceito de sistema jurídica reside na sua delimitação interna e externa[158]. Afirma, assim que todo sistema "tem um limite interno (o que está *dentro*) e um limite externo (o que está fora, mas influenciando e recebendo influências). Assim, as variações nas estruturas e nos elementos do sistema podem ser vistas como esforços construtivos para harmonizar e acompanhar as pressões do seu ambiente e do próprio sistema"[159] . Surge daí a possibilidade do deslocamento do foco de análise sistemática, vez que "o ponto de partida não é necessariamente a norma ou o ordenamento, mas conflitos sociais referidos a normas, como, por exemplo"[160].

Duas consequências relevantes decorrem dessas premissas. A primeira delas é a vinculação direta da noção de sistema jurídico com a proteção e garantia de direitos fundamentais. Consequentemente, a compreensão do sistema constitucional tributário deve ser fundada na mesma premissa. Essa

---

[155] Hans KELSEN, *Teoria pura do direito*, p. 236. A esse respeito, sustentou Tercio Sampaio FERRAZ que, na teoria kelseniana, o "fundamento da validade da norma está sempre em outra norma, o que o leva até a hipótese complicada da norma fundamental. Podemos extrair, desta teoria, que a validade é uma qualidade sintática da norma, pois com ela designamos uma propriedade das relações entre normas, independentemente do seu usuário ou da relação a um comportamento que a norma exige" (*Teoria da norma jurídica*, p. 97).
[156] Hans KELSEN, *Teoria pura do direito*, p. 247.
[157] Hans KELSEN, *Teoria pura do direito*, p. 247
[158] A preocupação com o delineamento dos limites do sistema jurídico foi manifestada também por Paulo Aires BARRETO em *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 5
[159] Tercio Sampaio FERRAZ, *A ciência do Direito,* p. 100. De forma semelhante: Ricardo A. GUIBOURG, *Derecho sistema y realidad*, p. 22.
[160] Tercio Sampaio FERRAZ, *A ciência do Direito*, p. 102.

ideia foi apreendida pelo gênio de Geraldo ATALIBA, que atrelou sua interpretação do Sistema tributário nacional à proteção dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade[161] . A segunda consequência encontra-se na necessidade da reconstrução da noção de Sistema jurídico com base em um sentido que não seja puramente formal, mas que incorpore a materialidade e o conteúdo dos direitos afetados pelas normas jurídicas. Roque Antônio CARRAZZA parece intuir essa conclusão ao vincular os limites do exercício do poder tributário à ideia de República e à proteção dos interesses dos cidadãos[162]. Essa linha de raciocínio também foi seguida e aperfeiçoada por Humberto ÁVILA, que, após distinguir as noções de hierarquia e coerência normativa – em seu entender, enquanto aquela abrange os planos abstrato e concreto e diz respeito à relação de prevalência das normas jurídicas, esta fiz respeito à relação de *consistência* e *completude* das normas entre si – clama pela necessidade de se conceber o sistema jurídico como um todo dotado de conteúdo. Suas conclusões foram as seguintes:

> O relacionamento vertical entre as normas (normas constitucionais e normas infraconstitucionais, por exemplo) deve ser apresentado de tal forma que o conteúdo de sentido da norma inferior dever ser aquele que “*mais* intensamente” corresponder ao conteúdo de sentido da norma superior. O relacionamento horizontal entre as normas (princípios constitucionais mais gerais e princípios constitucionais mais específicos, por exemplo) deve ser compreendido de modo que o conteúdo normativo da norma mais específica constitua precisamente uma “melhor especificação” da norma mais geral. Nas duas hipóteses, porém, deve ficar claro que as normas superiores e inferiores e as normas mais gerais e as mais específicas atuam simultaneamente umas sobre as outras[163].

Adoto aqui premissa similar. Por compor um todo sistemático materialmente compreendido, a interpretação do Sistema tributário deve ter em vista este pressuposto elementar: o Poder de tributar e, consequentemente, a competência tributária, deve ser limitado pela garantia constitucional dos direitos fundamentais. Não há que se confundir essa conclusão com um limite negativo da competência tributária. Isso porque a ideia de limitação da competência de tributar está diretamente vinculada a uma causa exterior e

[161] Geraldo ATALIBA, *Sistema constitucional tributário*, p. 10.
[162] Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, pp. 74 a 76
[163] Humberto ÁVILA, *Sistema constitucional Tributário*, p. 31

posterior, que restringe um Poder que, sem ela, não conheceria limites. Essa linha de raciocínio, que seria aceitável se aqui fosse adotada uma compreensão puramente formal do sistema jurídico, é incorreta. Não é o Estado que, por meio de imunidades, limita sua competência tributária. Na verdade, o Poder de tributar nasce limitado pelos direitos fundamentais. Sendo assim, seu exercício fora dos limites traçados pela rígida demarcação das competências impositivas constitui um atentado, não só ao caráter rígido da demarcação constitucional desse Poder, mas também ao direito fundamental de não ser tributado fora dos limites explicitamente autorizados e demarcados pelo Texto constitucional[164].

3 O DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DA FORMA DE ESTADO FEDERAL

A chave para a compreensão da forma federativa de Estado encontra-se na partilha constitucional de competências. Essa é a "coluna de sustentação de todo o edifício constitucional do Estado Federal"[165]. Tal constatação decorre de um atributo elementar a essa concepção de Estado: por pressupor a convivência, no mesmo território, de ordens normativas e administrativas autônomas, o Estado federal exige também que sejam criados mecanismos de arbitramento e controle dos conflitos que podem surgir na correlação de tais esferas de poder. Por isso, a composição dos interesses locais e nacionais no interior dessa ordem normativa demanda a criação de parâmetros jurídicos e técnicos para se aferir os limites da competência de cada um dos entes que compõem a Federação. Há aqui uma busca incessante pelo equilíbrio de exigências opostas. De um lado, questões de abrangência nacional ou internacional, que são cada vez mais prementes, impõem a uniformização da legislação nacional. Ao aderir a esses anseios, a efetividade da ação estatal será potencializada, uma vez que a concentração do Poder decisório tende a aumentar a eficiência das medidas estatais[166]. Todavia, a autonomia local e a exigência de autogoverno, que são manifestações de anseios democráticos legítimos, impedem a ampliação desmesurada do Poder central. A combinação desses fatores com realidades culturais e histórias as mais diversas leva à

---

[164] Em sentido contrário, sustentado que os "princípios constitucionais componentes do chamado Estatuto do contribuinte" também se enquadram na noção de limitação ao poder de tributar, ver: Regina Helena COSTA, *Imunidades tributárias*, p. 34
[165] Raul Machado HORTA, *Direito constitucional*, p. 279
[166] Cf. Fernanda Dias Menezes de ALMEIDA, *Competências na Constituição de 1988*, p. 30

conclusão de que as formas possíveis da repartição de competências federadas são muitas e variadas. De toda forma, o critério fundamental, que rege a divisão constitucional de competências dos entes federados, foi assim apresentado por James MADISON: “Os poderes delegados ao governo federal pela Constituição são poucos e definidos os que permanecem com os governos estaduais são numerosos e imprecisos.”[167]. Por isso, Emenda de n. 10 à Constituição norte-americana foi explícita ao afirmar que: “Os poderes não delegados aos Estados Unidos pela Constituição, nem proibidos por ela aos Estados, são reservados aos Estados respectivamente ou ao povo”. A origem de tal regra é antes de mais nada histórica. Como os Estados, que antes compunham as treze colônias inglesas, “cederam apenas certos aspectos de sua soberania ao Governo central”[168], a competência da União encontrava-se naturalmente limitada pelos termos dessa cessão originária de poderes.

Há que se observar que a Suprema Corte norte-americana apresentou, desde sua primeira manifestação acerca dos limites outorgados pela Constituição à União, severos matizes a esse respeito. O caso *McCullock vs. Marylland* é um bom exemplo do movimento dessa Corte em direção à flexibilização da rigidez da partilha constitucional de competências. Essa demanda, que foi relatada por *Marshall*, envolvia a competência da União de criar bancos públicos para a captação de créditos e a imunidade dessas instituições à tributação estadual. No julgamento, o *chief Judice* criou aquilo que se convencionou chamar de “teoria dos poderes implícitos” da União. Sua fundamentação não nega o consenso geral de que os poderes do Governo central são poucos e definidos. Todavia, afirma que dentre tais poderes se encontram os de “tomar dinheiro emprestado, regular o comércio, declarar e conduzir guerras e de levantar e manter exércitos e forças armadas”. Com base nesse pressuposto, conclui que a “espada e a bolsa, todas as relações externas e parte não desimportante da indústria da nação, são confiadas ao seu governo.

Jamais se poderá pretender que esses vastos poderes excluem outros de importâncias inferior, somente porque são inferiores”[169]. Segundo lemos nos

---

[167] James MADISON, *O federalista n. 45*, p. 298
[168] Bernard SCHAWARTZ, *Direito constitucional americano,* p. 52.
[169] A tradução dessa passagem encontra-se em: Leda Boechat RODRIGUES, *A Corte Suprema e o Direito*

comentários de Bernard Schwartz acerca dessa decisão, a “doutrina dos poderes implícitos assim enunciada por *John Marshall* foi da maior importância para o funcionamento efetivo do recém-criado Governo Federal. Sob as delegações de autoridade tão indiscriminadas como as contidas na Constituição americana, o funcionamento efetivo do Governo sediado em Washington se tornaria muito difícil se os seus poderes se limitasses à estrita linguagem das concessões constitucionais”[170]. Esse foi o primeiro impulso para o alargamento da competência constitucional da União, que seria posteriormente verificado.

A verdade, contudo, é que a rígida repartição das competências constitucionais concebida pelos fundadores do Estado norte-americano não resistiria ao tempo. Dois fatores foram preponderantes para isso. O primeiro deles é político. A predominância do Poder executivo no sistema presidencialista norte-americano e a perda da representatividade dos Estados federados no parlamento, em decorrência da influência dos partidos políticos, são fatores que fizeram pender o centro do Poder decisório em direção ao Governo central.

Adiciona-se a isso a constatação de que a doutrina “na qual se baseava essencialmente o funcionamento da autoridade governamental dos Estados Unidos desde a fundação da República, provou ser inteiramente inadequada para atender aos problemas apresentados pela grande depressão econômica”[171]. A alteração da jurisprudência restritiva da Suprema Corte acerca do poder de regulamentação econômica da União foi o último passo de um processo, no qual o governo federal passa a influir decisivamente “sobre a atuação dos governos estaduais, através de instrumental eficaz que inclui a concessão de subvenções condicionadas, a implicar para os Estados beneficiários a aceitação de padrões e a submissão a controles federais”[172].

A despeito da origem diversa do sistema federativo brasileiro, o desenvolvimento da composição de forças e da definição de competências entre Governo central e entes federados foi semelhante ao que verificamos nos Estados Unidos da América. Em sua primeira manifestação, o Estado Federal

---

constitucional americano, p. 43
[170] Bernard SCHAWARTZ, *Direito constitucional americano,* p. 55
[171] Bernard SCHAWARTZ, *Direito constitucional americano,* p. 208
[172] Fernanda Dias Menezes de ALMEIDA, *Competências na Constituição de 1988*, p. 22.

brasileiro outorgava ampla autonomia aos Estados. A amplitude da atuação das autoridades locais era tamanha a ponto de admitir a adoção de soluções diferenciadas e não ortodoxas no que diz respeito à composição das diferentes funções do Poder estadual. É eloquente nesse sentido o exemplo da Constituição gaúcha, que em ímpeto positivista, adotava explicitamente uma versão do conceito de "ditadura republicana", pela qual a função legislativa era reduzida praticamente à aprovação de peças orçamentárias[173]. No âmbito tributário, apesar do entusiasmo com a inauguração de um sistema de divisão das competências impositivas[174], a Constituição de 1891 não solucionava o problema da concorrência de exigências tributárias, vez que seu art. 12 atribuía tanto à União quanto aos Estados a competência para instituir tributos não discriminados no Texto constitucional. Como em dito Texto constitucional a listagem das competências impositivas era escassa, estava aberta a válvula de escape para a exigência concorrente de tributos idênticos e à "prática desenfreada da bitributação"[175].

Em 1934, praticamente ao mesmo tempo da virada da concepção do federalismo norte-americano, transmutou-se o Estado Federal brasileiro. A iniciativa dessa mudança partiu dos Estados menos desenvolvidos da federação, que não apresentavam condições financeiras de autofinanciamento. Aliado à alteração da situação econômica, que exigia maior intervenção da União na atividade na economia, esse fator desencadeou uma onda de concentração da competência do governo central. A primeira mudança veio em 1926 com a aprovação de uma Reforma constitucional que explicitou os limites materiais que condicionavam a competência do constituinte estadual. A Constituição de 1934 veio coroar tal processo de mutação do federalismo brasileiro.

---

[173] Apesar das sérias críticas e do movimento congressual capitaneado pelo senador *Teodureto Souto* no sentido de reorganizar a composição das funções estatais no Estado do Rio Grande do Sul, o Supremo Tribunal Federal não coibiu tais exorbitâncias do poder Constituinte estadual por não vislumbrar preceito constitucional que as impedisse (Cf. Raul Machado HORTA, *Direito constitucional*, p. 355).

[174] Noticia-se que a primeira iniciativa nesse sentido ocorreu em 1832 com a aprovação da Lei imperial de 24 de outubro, vez que tal diploma levanta o problema da necessidade de se atribuir "recursos próprios às Províncias, ao conferir-lhes responsabilidades administrativas próprias e atribuir-lhes, às suas Assembleias, competências para legislar sobre impostos necessários a ocorrer às despesas municiais e provinciais" (Cf. Geraldo ATALIBA, *Sistema constitucional tributário*, p. 45).

[175] Geraldo ATALIBA, *Sistema constitucional tributário*, p. 53.

Desde então, observa-se a dominância da autoridade federal no arranjo constitucional brasileiro. As Constituições de 1967 e 1969 radicalizaram essa tendência, tornando obrigatória a repetição, no plano estadual, de normas do Texto constitucional relacionadas a especificidades da organização do Governo federal. A simetria desses planos de governo é até hoje exigida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal[176].

Mas essa tendência deve ser equilibrada. Foi o que pretendeu fazer a Constituição Federal de 1988, que, ao ampliar o quadro da legislação concorrente, dá claro sinal de buscar um modelo de federalismo cooperativo.

4 CARACTERÍSTICAS DO ESTADO FEDERAL E SUA INFLUÊNCIA NA REPARTIÇÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

O desenvolvimento tormentoso e conflituoso do modelo federal brasileiro foi esboçado no item anterior deste trabalho. Cumpre agora focar o desenho institucional que a Constituição Federal de 1988 pretendeu implantar. Ao que me parece, a chave para a compreensão desse modelo está na correta observação da linha divisória que separa os conceitos de Estado federal e unitário. Dada a variedade de arranjos federativos, esse tema apresenta relativa dificuldade teórica e grande dificuldade prática. Importa saber qual a medida que difere um Estado unitário descentralizado administrativamente e um autêntico Estado federal. A resposta está na Constituição de cada país. Se a demarcação das competências federadas for tênue e admitir a invasão de esferas de competência e a consequente predominância do Governo central sobre os demais entes federados, estaremos diante de um Estado unitário, que pode ou não outorgar alguma liberdade de auto-conformação aos entes locais. Ao contrário, uma vez constada a rigidez da linha divisória das competências federadas, mesmo que se admita a cooperação dos diversos entes, estaremos diante de um Estado federado. Essas ideias são depreendidas da seguinte passagem da obra de Victor Nunes LEAL:

> No Estado unitário descentralizado a competência autônoma do governo local está na dependência do poder legislativo central. As leis ordinárias do governo central podem restringir a

---

[176] Dentre os muitos exemplos encontrados na jurisprudência dessa Corte, destaque-se: ADI 2872/PI, relator Min. Ricardo Lewandowski, *DJ* em 5 de novembro de 2011 e RE 317.574/MG, relator Min. Cezar Peluso, *DJ* do dia 1º de fevereiro de 2011

> autonomia dos governos locais. Na federação, porém, a autonomia dos governos estaduais está fora do alcance do poder legislativo federal, está submetida apenas ao poder constituinte da União. As leis ordinárias da União não podem limitar a autonomia dos Estadosmembros. Essa autonomia é regulada na Constituição e só se restringe por ato do poder constituinte federal, isto é, por emenda constitucional[177].

Há diversos aspectos de relevo nessa passagem. O primeiro e mais importante deles reside na distinção do que se entende por legislação federal e nacional. A grande complexidade teórica inerente ao funcionamento do Estado federal está na correta compreensão das ordens jurídicas que devem conviver sob esse regime. À primeira vista, encontramos nele duas ordens jurídicas parciais coordenadas: a da União e a dos Estados que compõem a federação. Mas essa conclusão não é correta, pois o Estado Federal comporta também a ordem jurídica total, que tem a finalidade de arbitrar os conflitos de competência entre os entes federados. É incorreto, portanto, afirmar que o Estado Federado comporta uma "divisão vertical do poder"[178]. Essa afirmação contrasta com o próprio Texto de nossa Constituição, que clama pela autonomia das diversos centros territoriais de exercício de poder (art. 18, CF/1988). Na verdade, o que há nessa forma de Estado é uma ordem jurídica total, que compreende as normas da Constituição Federal e as leis a que complementam, sobreposta às ordens jurídicas parciais que compõem a federação, inclusive a da União. Não podemos confundir essa ordem parcial com a ordem total do Estado federal[179].

É possível concluir assim que, nas Federações, convivem ao menos três ordens jurídicas distintas, que devem ser harmonizadas entre si. A dificuldade do modelo constitucional brasileiro inaugurado em 1988 está no reconhecimento do *status* de entidade federada aos Municípios, pois com isso surge a necessidade de convivência não de três, mas de quatro ordens normativas distintas, o que tende a aumentar de forma exponencial o caráter conflitivo e litigioso desse arranjo constitucional.

---

[177] Victor Nunes LEAL, *Leis federais e leis estaduais*, p. 110

[178] Cf. em sentido contrário: Hugo de Brito MACHADO SEGUNDO, *Contribuições e federalismo*, p. 40

[179] Nesse sentido e com a mesma advertência: Hans KELSEN, *Teoria do direito e do Estado*, p. 452.

Não há registro no direito comparado de modelo semelhante. Mesmo em Países que apresentam grandes extensões territoriais, como é o caso da Rússia e da Índia, o que se verifica é uma grande quantidade de Estados federados, territórios e Regiões autônomas, não de quatro ordens autônomas de governo. É digno de nota ainda o modelo federal Belga, que ao reconhecer que comunidades linguísticas e regiões também compõem a federação, criou o primeiro exemplo de Federação assimétrica conhecido. Em nenhum desses exemplos o órgão de administração local foi erigido à condição de ente federado.

Não se sabe ao certo qual é a peculiaridade brasileira e de onde vem a necessidade de se afirmar que o Município também é um ente federado. Se ele não tem representação no Senado, se as normas criadas em âmbito municipal não estão sujeitas ao controle de constitucionalidade pela via direta, se os Municípios não estão sujeitos à intervenção federal, é difícil saber a razão de tal qualificação[180]. Dentre os autores que defendem a qualidade de ente federado dos Municípios no pacto federativo brasileiro, destaca-se Celso Bastos, para quem, aqueles que contestam a opção constitucional estão apegados a "preconceitos responsáveis pela convicção, até certo ponto generalizada, de que os conceitos e as locuções jurídicas têm essências; nessa linha de ideias, haveria uma essência federativa, da qual o Município não faria parte. O certo é que existem apenas Estados que, em razão de certas afinidades e analogias, mas nunca de identidade, possuem alguns atributos que se convencionou chamar Federação. O que existe, portanto, são Estados Federativos concretos todos, de resto, diferentes entre si em múltiplos aspectos"[181]. Por duas razões, discordo desse raciocínio. Primeiro, se é verdade que não há um modelo único de federação a ser incorporado em todos os estados, não é menos certo que a Federação tem de ter traços característicos mínimos, sem os quais o seu conceito é completamente desfigurado. Não há que se falar, portanto, de uma liberdade plena para a conformação do modelo federativo. Até porque, como já foi aqui observado, o puro relativismo conceitual tenderia a esvaziar esse conceito, tornando difícil, senão impossível, dizer se dado Estado assumiu uma forma federativa,

---

[180] Cf. José Afonso da SILVA, *Curso de direito constitucional positivo*, p. 475.
[181] Celso Ribeiro BASTOS, *O Município: sua evolução histórica e suas atuais competências*, p. 183.

confederativa ou unitária. Segundo, não há a menor dúvida de que o município é entidade de extrema relevância social e histórica no Brasil.

Essa constatação justifica por si só a tutela dos interesses municipais pela Constituição federal. Mas isso não leva à necessidade de erigir o Município à categoria de ente federado. Nesse sentido, pontuou Machado HORTA que

> a relevância do Município na Constituição Federal – uma constante nas Constituições brasileiras, ampliada, materialmente pela Constituição de 1988 – *dispensa*, e não justifica, a presença do Município na composição do Estado Federal, produto da associação dos Estados Federados, dentro da natureza ontológica e jurídica dessa forma de Estado, qualificada, por isso, de União de Estados de Direito interno"[182].

Não se diga, ademais, que a opção do Constituinte é clara no sentido de reconhecer o Município como ente federado. As Constituições Federais anteriores admitiram, de forma igualmente condenável sob o ângulo jurídico, que os Territórios compunham a Federação[183]. Nem por isso se aceitou que os Territórios fossem entes federados. Ao contrário e como veio a explicitar o Texto de 1988, afirmava-se que o Território é ente autárquico integrante da União. Se a Constituição em vigor também incorreu em impropriedade técnica ao prever que o Município integra a Federação brasileira, não se sabe ao certo o porquê de a mesma argumentação que era aplicada aos territórios não ser agora também válida no que toca ao *status* constitucional aos Municípios brasileiros. Enfim e para que não se diga que essa discussão é puramente teórica, aponto duas consequencias desse tema no plano institucional. Primeiro, penso ser inteiramente viável a proposta de Emenda constitucional que tenda a excluir a referência aos Municípios dos arts. 1º e 18 da Constituição Federal em vigor. Tal conclusão não quer dizer que as competências municipais hoje genericamente listadas no art. 30 da Constituição serão extintas. Quer dizer simplesmente que não é necessário que elas sejam prestadas pela entidade municipal. Em consequência, se um direito fundamental e o respectivo dever do Estado de garanti-lo foram

---

[182] Raul Machado HORTA, *Direito constitucional*, p. 291, grifo do original.

[183] O art. 1º da Constituição de 1967 dizia claramente que o "Brasil é uma República Federativa, constituída, sob o regime representativo, pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios".

reconhecidos pela Constituição, um dos entes federados, ou o órgão municipal, terá de assegurá-lo e, para isso, terá de dispor de recursos públicos. É digno de nota o fato de que, ao contrário do que com frequência se supõe, não é isso o que ocorre atualmente. Associada à ampliação das fontes de receitas próprias e transferidas, a criação desenfreada de Municípios no decorrer da década de 90, que sob o prisma político representa um movimento de reforço ao poder de grupos e famílias locais que pretendem sedimenta seu poder político em redutos eleitorais, fez com que a parcela da arrecadação dos Municípios no total da carga tributária subisse exponencialmente. Todavia, esse crescimento das receitas municipais não correspondeu a um acréscimo nas despesas desses entes no sentido da implementação de serviços públicos essenciais[184]. Ou seja, não há uma relação direta entre o *status* conferido aos Municípios no interior do pacto federativo e o aumento da prestação de serviços públicos necessários à manutenção da qualidade de vida da população. É o quanto basta para concluir que a necessidade de proteção de direitos fundamentais mínimos não impõe, pelo contrário, desaconselha, o reconhecimento da qualidade de ente federado ao Município.

Nesse contexto, as leis nacionais, que na terminologia kelseniana são as leis relativa à ordem normativa total, exercem o relevante papel de uniformização das competências constitucionais impositivas, com a finalidade de dirimir conflitos de competência. A função da lei complementar vincula-se, portanto, não aos interesses de um determinado ente federado, mas à ordem constitucional como um todo. Justifica-se assim a avaliação de Sacha Calmon Navarro COELHO, segundo a qual: “A lei complementar está à serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas apresenta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal”[185].

---

[184] Cf. nesse sentido e apresentando os dados que comprovam tal conclusão, ver: Francisco Humberto VIGNOLI, *A questão municipal:* avanços e retrocessos, pp. 808 a 813
[185] Sacha Calmon Navarro COELHO, *Curso de Direito tributário brasileiro*, p. 105

5 A RIGIDEZ DA DIFISÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

Em direto, o termo rigidez comporta múltiplos sentidos. Para o direito constitucional, ele está intimamente relacionado com a maior estabilidade dos dispositivos constitucionais em comparação com as demais normas que integram o ordenamento. Aqui é preciso distinguir.

Ao contrário do que comumente se pensa, a rigidez das normas constitucionais não decorre do procedimento mais solene a que estão submetidas as alterações do Texto da Constituição[186]. Fosse assim, teríamos de admitir que as leis complementares são dotadas de maior rigidez que as demais leis. Na verdade, o procedimento mais dificultoso de alteração da Constituição não se identifica com o conceito de rigidez constitucional. Decorre dele. Isso porque o real fundamento da rigidez constitucional encontra-se na correlação direta das normas desse documento com a atividade do Poder constituinte, seja ele originário ou decorrente[187].

Se isso é certo, temos de admitir que o Direito tributário trabalha com outro conceito rigidez. Não faz sentido pensar o contrário, pois as competências tributárias impositivas encontram-se minuciosamente listadas no Texto constitucional. Sendo assim, se o sentido da rigidez no Direito tributário fosse idêntico ao do Direito constitucional, haveria aqui uma mera repetição de conceitos, despida de qualquer necessidade. Não é isso o que ocorre.

Rigidez, para o Direito tributário, significa algo mais específico e peculiar a esse ramo do direito. As razões de ser e as finalidades desse sentido especial do referido termo podem ser extraídas da obra de Geraldo ATALIBA,

---

[186] Por isso, não é correto afirmar que Constituição rígida é aquela “alterável mediante processos, solenidades e exigências formais especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias e complementares” (José Afonso da SILVA, *Curso de Direito constitucional positivo*, p. 42). Cf. no mesmo sentido do texto citado: Luís Roberto BARROSO, *O controle de constitucionalidade no Direito brasileiro,* p. 2.

[187] Portanto, a razão está com José Gomes CANOTILHO, que teceu as seguintes observações a esse respeito: “Ao contrário do que muitas vezes se afirma, não é a existência de um processo de revisão estabelecedor de exigências específicas para a modificação da Constituição que caracteriza a rigidez da Constituição. Este caráter de procurar-se em sede do *poder constituinte*. As normas de revisão não são *o fundamento* da rigidez da Constituição, mas os meios de revelação da escolha feita pelo poder constituinte. Esta escolha de um processo agravado de revisão, impedindo a livre modificação da lei fundamental pelo legislador ordinário (constituição flexível), considera-se uma garantia da Constituição. O processo agravado de revisão é, por sua vez, um instrumento dessa garantia” (*Direito constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1059).

que, ao criticar a excessiva limitação do conceito esboçado pela doutrina tributária que tratou do tema, sustentou que: "Na verdade, não só se deve assinalar que a discriminação de rendas incumbentes aos entes políticos é rígida, como o próprio sistema tributário, também o é. Da hirta distribuição de faculdades tributárias, da implícita consagração da permissibilidade expressa, como condição do exercício da tributação, decorre necessariamente a inflexibilidade total do sistema. As finalidades da rigidez da discriminação das rendas são: obviar a bitributação jurídica – o que se conseguiu amplamente – assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência em matéria tributária"[188].

É notável a clareza e a força dos argumentos que sustentam as conclusões desse autor. Aquele que mais impressiona está contido na oração que se refere à "implícita consagração da permissibilidade expressa". Ao que parece, há aqui o delineamento de um conceito preciso de competência tributária, segundo o qual o exercício da competência pressupõe necessariamente uma regra autorizadora. Mas é preciso observar essa passagem com cuidado. Aqui o termo "permissibilidade" não pode ser confundido com "permissão". Sem adentrar nas controvérsias que existem a esse respeito, adoto aqui a orientação segundo a qual competências e permissões são conceitos da lógica-deôntica que, apesar de próximos, não se confundem[189].

Segundo essa linha de entendimento, uma ação permitida existirá, seja ela estatal ou não, em duas situações: primeiro, quando haja uma norma que autorize que tal ação seja ou não realizada; segundo, quando da ausência de normas proibitivas seja dado inferir a capacidade de um agente realizar ou não essa ação. Normas de direitos fundamentais são, portanto, normas constitucionais permissivas, pois autorizam seus destinatários, com exceção de algumas ressalvas, a realizar ou não o seu conteúdo. Já as normas de competência têm uma estrutura completamente diversa, uma vez que a competência só existe quando alguém, ou um dado órgão estatal, é autorizado a agir sobre a esfera jurídica de outrem. Dessa forma, ao contrário das normas permissivas, que têm a função de simplesmente reconhecer direitos, as normas

[188] Geraldo ATALIBA, *Sistema constitucional tributário*, p. 24.
[189] Cf. Robert, ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais*, p. 241

de outorga de competência têm a função de criar poderes específicos de sujeição. Seu exercício pressupõe, assim, a previsão expressa da autorização para o exercício desse poder. Ademais, a "diferença entre permissões e competências manifesta-se também em suas negações. A negação de uma permissão é uma proibição; a negação de uma competência, uma não-competência"[190].

Assim não admira que, segundo a doutrina tributária, uma das características da competência impositiva seja a inalterabilidade. Esse atributo decorre antes de mais nada do próprio conceito de competência, que pressupõe uma autorização expressa para agir em uma esfera que, na ausência de dita regra, estaria imune à ação de terceiros. Soma-se a isso o fato de a competência tributária residual exclusiva da União estar limitada a hipóteses específicas de cabimento. Dentre tais condições, o art. 154, I, da CF exclui a possibilidade de criação de impostos com fato gerador próprios àqueles já descritos pelo Texto constitucional. Com base em uma interpretação sistemática que confronta os art. 154, I, e 145, § 2º, ambos da CF/1988, Luís Eduardo SCHOUERI demonstrou que essa expressão é mais restrita do que parece. Quando a Constituição veda a criação de impostos com "fatos geradores ou base de cálculo próprios" aos nela já discriminados, na verdade ela quer se referir ao critério material. Se essa conclusão é certa, podemos identificar na norma do art. 154, I, da CF uma autêntica cláusula de fechamento do sistema tributário brasileiro a impedir a dupla tributação do mesmo aspecto material de um fato presuntivo de riqueza, por duas esferas de poder autônomas. Por isso, é correto dizer que, se "uma pessoa política pretender, por meio de norma legal ou infralegal, dilatar as raias de sua competência tributária, de duas, uma: ou esta norma invadirá seara imune à tributação ou vulnerará competência tributária alheia. Em ambos os casos será inconstitucional"[191].

Com isso, delineia-se o sentido de rigidez que procurávamos. As competências tributárias impositivas são rígidas não só porque estão minuciosamente descritas no Texto da Constituição Federal, que é um documento formal e rígido. Em matéria tributária, o atributo da rigidez decorre

[190] Cf. Robert, ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais*, p. 237
[191] Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 591

também da ausência de elasticidade dos conteúdos dessa outorga de competência. Pode-se afirmar então que a outorga constitucional de competências impositivas comporta uma dimensão positiva, pelo qual se outorga o poder de tributar, e outra negativa, que exclui toda e qualquer outra possibilidade de tributação[192]. Mas cabe observar o constituinte utilizou critérios e técnicas diferenciadas na estruturação do modelo constitucional de divisão de competências impositivas. No que diz respeito aos impostos, o critério identificador dos limites da outorga de competências encontra-se nos fatos econômicos, que denotam a capacidade contributiva dos agentes que realizam a materialidade da norma matriz de incidência, descrita de forma arquetípica no plano constitucional. Já nos tributos vinculados a uma atuação Estatal, quais sejam as taxas e as contribuições de melhoria, "o tema da competência tributária confunde-se com a própria atribuição de competências materiais. Se o tributo se justifica e é devido em virtude de uma atuação estatal que pode ser imputada a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, a competência tributária não pode ser desvinculada da atribuição constitucional para a atuação que justificou a tributação"[193]. Por fim, no que tange às contribuições, o constituinte indica, em algumas hipóteses, a materialidade que identifica o âmbito da competência impositiva. É o que ocorre no art. 195, I, da CF. A par disso, aplica-se aqui também o critério da destinação e finalidade das receitas tributárias para identificar "a finalidade especial que enseja a instituição do tributo"[194].

6 TIPOS E CONCEITOS E SUA POSSÍVEL APLICAÇÃO NA DIVISÃO CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIAS IMPOSITIVAS

Em estudo que trata especificamente da noção de tipo e sua aplicabilidade no Direito tributário, Misabel Abreu Machado DERZI apresenta as seguintes noções. Tipos são ordens ricas em "notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível e gradual, cujo sentido decorre da totalidade". Conceitos se

---

[192] Nas palavras didáticas de Roque Antônio CARRAZZA, as "normas constitucionais que discriminam competências tributárias encerram duplo comando; a saber: a) habilitam a pessoa política contemplada – e somente ela – a criar o tributo; e b) proíbem as demais de fazê-lo" (*A tributação na Constituição, o princípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas,* p. 786).
[193] Luís Eduardo SCHOUERI, *Direito tributário*, p. 239.
[194] Tácio Lacerda GAMA, *Contribuição de intervenção no Domínio Economico,* p. 84

caracterizam por "denotar o objeto através de notas irrenunciáveis, fixas e rígidas, determinantes de uma forma de pensar seccionadora da realidade, para a qual é a regra básica a relação de exclusão *ou...ou*. Através dessa relação, calcada na regra da identidade, empreendem-se classificações com separação rigorosa entre as espécies"[195]. Vêse que o pensar tipológico faz com que as noções e institutos tornem-se adaptáveis a novas exigências da realidade econômica e social. Com efeito, o tipo é construído com base em comparações, não em subsunções, do que se infere que, com a incorporação de um novo fato à estrutura típica, ocorre uma adaptação e uma modificação do tipo originário.[196] Essa abertura relativa da noção típica atende sobretudo a reclamos de ordem pragmática[197].

No que diz respeito à possibilidade de utilização do pensamento tipológico para interpretar as regras que compõem o modelo constitucional de competências impositivas, há fundamentalmente duas ordens de ideias. Há autores que rejeitam totalmente a possibilidade de um pensamento tipológico nessa seara. Essa orientação foi perfilhada por Misabel DERZI, que foi categórica a esse respeito: "O tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária"[198].

Em sentido diametralmente oposto, Luís Eduardo SCHOUERI aceita tipologia na descrição das competências impositivas. Para tanto, esse autor apresenta três argumentos.

O primeiro deles, que já foi aqui abordado, sustenta que "tipo e conceito não podem ser entendidos senão como formas de que se vale o direito para se adaptar à realidade. O objeto visado pela norma é único, mas a norma, por

---

[195] Misabel de Abreu Machado DERZI, *Direito tributário, direito penal e tipo*, p. 114
[196] Nas palavras de Fernando Aurélio ZILVETI o "tipo não pretende constituir realidade de pensamento. É apenas meio para o conhecimento das classificações verdadeiras. Constrói apenas a rede, a trama sobre a qual se ordenam as descrições" (Fernando Aurélio ZILVETI, *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*, p. 219).
[197] Nesse sentido e acerca da utilização das noções típicas no contexto do Direito tributário alemão, Andrei Pitten VELLOSO observa que, embora "o Tribunal Federal de Finanças repudie o emprego da analogia para agravar unilateralmente a tributação, admite o preenchimento de lacunas de efeito bilateral com o auxílio do critério econômico, a partir de um conceito econômico de tipo" (*Conceitos e competências tributárias*, p. 110).
[198] Misabel de Abreu Machado DERZI, *Direito tributário, direito penal e tipo*, p. 114

implicar abstração, a ele se referirá usando um tipo ou um conceito"[199]. Em seu segundo argumento, dito autor remonta ao processo de formação do sistema tributário nacional em vigor, para concluir que "a discriminação de competências de 1988 não decorreu de uma análise lógico racional da realidade econômica, consistindo o trabalho do constituinte, muito mais, numa mera repartição de impostos, a partir de aspectos históricos e políticos"[200]. Enfim, seu terceiro argumento tem cunho sistemático: diz ele que, admitindo que a Constituição só se utilize de conceitos para descrever os limites das competências impositivas, seria desnecessária e edição de norma para disciplinar conflitos de competência, tal qual autorizado no art. 146, I, da CF.

Tais argumentos não me parecer ser decisivos. O primeiro deles, que clama pela necessidade da adaptação do direito à realidade, parte de pressuposto correto, mas chega a uma conclusão inaceitável. No direito constitucional tributário, como de resto todos nos demais ramos do direito, norma e realidade são elementos a serem harmonizados, sem que nenhum desses fatores suplante as características do outro. Essa diretriz interpretativa foi afirmada com bastante precisão por Konrad Hesse, em conhecida conferência acerca da *Força normativa da Constituição*: "A Constituição não configura, portanto, apenas expressão de um ser, mas também de um dever-ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fáticas de sua vigência, particularmente as forças sociais e políticas. Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social.

Determinada pela realidade social e, ao mesmo tempo, determinante em relação a ela, não se pode definir como fundamental nem a *pura normatividade*, nem a simples eficácia das condições sócio-políticas e econômicas"[201] . Quando tratamos da divisão constitucional das competências impositivas, a importância do reconhecimento da adequada força normativa dos dispositivos constitucionais é ainda mais acentuada. Isso porque, como já foi aqui acentuado, a outorga constitucional de competências implica o

[199] Luís Eduardo SCHOUERI, *Direito tributário*, p. 253.
[200] Luís Eduardo SCHOUERI, *Discriminação de competências e competência residual*, p. 88.
[201] Konrad HESSE, *A força normativa da Constituição*, p. 13

reconhecimento do poder de influir decisivamente sobre a esfera patrimonial de outrem. No caso, o cidadãocontribuinte.

Sendo assim, admitir que fatores de ordem pragmática ou econômica alterem o perfil constitucional da competência tributária é renunciar ao direito fundamental de só ser tributado nos exatos limites daquela outorga constitucional. Nesse sentido, Andrei Pitten VELLOSO tem razão ao afirmar que a "Constituição é um documento normativo, situado no ápice do ordenamento jurídico, devendo ser abordada e interpretada enquanto tal, não como um documento político, sob pena de se desmantelar a juridicidade de todo o ordenamento normativo jurídico-positivo"[202] . O segundo argumento de Luís Eduardo SCHOUERI não tem nada de novo, afinal é de conhecimento de todos que a Assembleia constituinte instaurada em 1º de fevereiro de 1987 foi conturbada ao ponto de se dizer que não se "sabia por onde principiar", vez que "não havia de um texto de base ou ponto de apoio e não havia método de trabalho"[203]. Contudo, se a ausência de sistematicidade do Texto constitucional não é uma especificidade da disciplina constitucional das competências tributárias impositivas, temos de admitir que esse fato não infirma – ao contrário, reforça – a necessidade da busca do sentido harmônico e sistemático das normas que compõem o texto da Constituição e da legislação em vigor. O terceiro argumento de Luís Eduardo SCHOUERI é interessante, mas tampouco podemos aceitá-lo. Primeiro porque, ao transferir ao legislador complementar a competência para concretizar os tipos descritos na Constituição, perdemos todos os parâmetros de identificação das linhas divisórias das competências constitucionais impositivas. No fundo, essa demarcação seria tarefa única e exclusiva do legislador que venha a editar a referida lei complementar. É verdade que o mesmo autor reconhece que a liberdade desse legislador termina "quando ficar patente que foi contrariado o objeto do tipo"[204]. Mas não se sabe ao certo o que vem a ser esse núcleo de significação do tipo constitucional e, na falta desse limite, o legislador terá ampla liberdade para definir a competência constitucional impositiva como bem queira. Por fim, há que se convir que, ao se admitir que o modelo constitucional de divisão de

---

[202] Andrei Pitten VELLOSO, *Conceitos e competências tributárias*, p. 137.
[203] Paulo BONAVIDES; Paes de ANDRADE, *História constitucional do Brasil*, p. 452.

[204] Luís Eduardo SCHOUERI, *Discriminação de competências e competência residual*, p. 114.

competências impositivas contém conceitos e não tipos, não fica *ipso facto* excluída a possibilidade de conflito de competências. Primeiro, porque sempre será possível uma interpretação incorreta dos limites da outorga constitucional do poder de tributar[205] . Segundo, porque o potencial conflitivo da federação brasileira já naturalmente é alto. Admitir que a divisão constitucional de competências impositivas contempla tipos, e não conceitos, é uma postura que só fará aumentar essa potencialidade conflitiva. É forçoso convir assim que não há qualquer contradição em se atribuir características conceituais às normas constitucionais de outorga de competência impositiva. Ao contrário, esse é o entendimento que se afina com o modelo federativo e constitucional brasileiro.

A segunda postura teórica, que aqui adoto em parte, exige que os termos utilizados pelo Texto constitucional para outorgar competências de tributar sejam compreendidos como conceitos, com conteúdo e limites definidos. Ao contrário do que se possa pensar, essa compreensão comporta variações em função do nível de rigidez que se exige da norma constitucional. Uma postura mais exacerbada é aquela que identifica o conceito utilizado pela Constituição com aquele em vigor na data de sua promulgação. Esse parece ser o sentido da seguinte afirmação de Antônio Roque CARRAZZA: "Mercadoria, para fins de tributação por meio de ICMS, é o que a lei comercial, ao ensejo da promulgação da Carta de 1988, assim considerava. Eventual mudança, neste ponto, não operará efeitos nas hostes do Direito Tributário. Outro entendimento, levaria à absurda conclusão de que está nas mãos do legislador nacional alterar a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal"[206] . Todavia, o próprio autor afasta essa regra no caso de transferência de mercadorias entre filiais da mesma empresa, sediadas em unidades federadas diversas. É evidente que esse não é um caso autêntico de "circulação de mercadorias" tal qual descrito na lei comercial. Ou seja, em prol dos "princípios" federativo e da autonomia distrital, aquela regra geral sofre aqui, na visão desse autor, uma exceção[207]. Sendo assim, apesar de o conceito constitucional ser um fator de alta relevância para a delimitação do âmbito de liberdade do legislador tributário, ele não oferece barreiras absolutas e conclusivas.

---

[205] Cf. Roque Antônio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 821
[206] Roque Antônio CARRAZZA, *ICMS*, pp. 44 e 45.
[207] Ibidem, p. 58

A posição de Humberto ÁVILA é mais moderada. Em sua exposição, esse autor reconhece primeiramente que "no Direito Tributário, os argumentos linguísticos-sistemáticos precedem, com conformidade com os princípios norteadores do Estado de Direito, aos argumentos genéticos e aos argumentos gerias de natureza meramente prática"[208]. Disso decorre a conclusão segundo a qual "o Sistema Tributário Nacional caracteriza-se pela rigidez com que delimita as competências da União, dos Estados e dos Municípios e pela especificidade com que indica as hipóteses em que as contribuições podem ser instituídas.

O intérprete não pode, portanto, romper os limites traçados pela Constituição e optar pela falta de limites nas hipóteses em que a Constituição escolhe a fixação de limites, ou optar pela livre ponderação de princípios nas situações em que a Constituição escolhe a atribuição de poder por meio de regras"[209]. Por isso e visando alcançar um grau máximo de coerência substancial entre as normas que compõem o ordenamento jurídico, o autor propõe uma escala argumentativa para que seja decifrado o conceito utilizado pelo legislador para delimitar as fronteiras da competência tributária impositiva. Contudo, não fica claro quais são os critérios que norteiam essa escala interpretativa. No item seguinte, procuro traçá-los.

7 O MODELO PROPOSTO: VINCULAÇÃO *PRIMA FACIE* AOS CONCEITOS DA LEGISLAÇÃO EM VIGOR

Hoje a Teoria dos direitos fundamentais de Robert ALEXY é contestada em diversos aspectos. Um dos pontos dessa discussão diz respeito ao tema abordado nesse trabalho: a liberdade de auto-conformação do legislador eleito democraticamente. Um de seus críticos a esse respeito foi Ernst FORSTHOFF, para quem a compreensão dos direitos fundamentais como valores objetivos ou mandamentos de otimização levariam à anulação da liberdade do legislador, que, na visão de ALEXY, só pode adotar a solução de realize de forma ótima os princípios constitucionais em conflito[210]. A resposta a essa crítica tem três fundamentos.

---

[208] Humberto ÁVILA, *Sistema constitucional Tributário*, p. 215.
[209] Humberto ÁVILA, *Sistema constitucional Tributário*, p. 258
[210] Ernst FORSTHOFF, *Die Umbildung des Verssassungsgesetzes*, p. 75.

Primeiro, a teoria dos princípios não exclui a possibilidade do Legislador definir os fins que pretende perseguir, desde que tais finalidades sejam reconhecidas constitucionalmente. Há também a discricionariedade aberta ao Legislador escolher meios igualmente eficazes tendentes a alcançar os fins constitucionais. Essa forma de discricionariedade tem especial relevo no que diz respeito à implementação de direitos fundamentais que impõem deveres de ação ao Estado. Por fim, o Legislador possui também a liberdade regulada para sopesar direitos fundamentais. Esse é aspecto que mais de perto interessa a este estudo[211].

A liberdade de sopesamento do Legislador está intimamente ligada aos testes que compõem a regra da proporcionalidade. Os dois primeiros, denominados adequação e necessidade, estão ligados ao postulado da maximização da eficácia dos princípios em colisão, dadas as condições fáticas existentes. Exige-se que a solução normativa apresentada pelo Legislador fomente a realização do princípio por ela visado e restrinja os demais princípios da forma menos grave possível[212]. Nesse ponto, há uma margem de discricionariedade relevante: em casos de incerteza científica no que diz respeito ao cumprimento desses critérios, presume-se que a escolha do legislador é válida[213]. No que diz respeito ao último critério de avaliação da proporcionalidade, em que se avalia qual é o peso relativo dos princípios constitucionais em colisão, a solução de ALEXY abre igualmente a possibilidade de se considerar uma margem de ação aberta ao legislador democrático. Esse âmbito de livre atuação existirá quando não for possível aferir claramente qual é o peso dos princípios preponderantes e também

---

[211] Para uma descrição minuciosa desses "espaços" de auto conformação do Legislador, conferir: Virgílio Afonso da SILVA, *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume*, pp. 121 e ss.

[212] Há quem diga, todavia, que se as medidas legislativas comparadas no teste da necessidade realizarem de forma diversa o princípio visado, prevalecerá aquela que seja a mais eficiente e não a menos gravosa. A conclusão é correta, mas o fundamento me parece equivocado. Na verdade, como a aplicação da necessidade pressupõe que o teste da adequação seja previamente superado, não faz sentido pressupor a possibilidade de se comparar o grau de restrição em conjunto com o grau de eficácia. Afinal, só passarão no primeiro teste as medidas que fomentem, em maior grau, a finalidade pretendida. As demais, que não realizem esse mesmo fim em grau equivalente, não passam para a segunda fase da avaliação. Para uma defesa da combinação dos critérios de eficácia e menor grau de restrição no teste de necessidade, cf.: Virgílio Afonso da SILVA, *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*, p. 172.

[213] Cf. Virgílio Afonso da SILVA, *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume*, p. 137

quando, apesar de tal aferição for possível, o peso dos princípios colidentes for igual ou semelhante[214].

Transplantando essas diretrizes para o direito tributário, teremos o seguinte quadro. Devemos sempre partir da premissa segundo a qual a divisão da competência tributária impositiva foi regrada por conceitos constitucionais. Isso não quer dizer, contudo, que tais conceitos sejam sempre e em todos os casos, claros e evidentes. Quando o forem, não restará ao legislador outra alternativa senão aderir ao conceito delineado pelo constituinte.

Esse parece ser, por exemplo, o caso da recente Emenda constitucional que tem a finalidade de desvincular parte das receitas arrecadadas pela União Federal[215]. Como essa medida desfigura completamente o conceito jurídico das contribuições, há aqui uma invasão na composição constitucional das competências tributárias. Mas há outros casos que não são tão evidentes. Uma vez que eles envolvam a recepção de conceitos do direito privado pela ordem constitucional e, consequentemente, a aplicação do art. 110 do CTN, a solução deve ser a seguinte: se constatado que o conceito debatido não é autônomo em relação ao Texto constitucional – ou seja, que a Constituição não se afastou de forma evidente desse conteúdo – deve-se presumir que houve a incorporação *prima facie* do que dispõe a norma infraconstitucional. Nesse sentido, argumenta Andrei Pitten VELLOSO:“Com a defesa de uma incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes, confere-se adequado relevo a esses conceitos e à unidade do ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que se salvaguarda a autonomia do Direito Tributário e, no caso de conceitos constitucionais, a supremacia normativa da Constituição. Essa salvaguarda decorre do fato de ser perfeitamente viável se deduzir, da interpretação sistemática da Constituição, que determinado conceito conotado por um signo atributivo de competência não é idêntico àquele conceito infraconstitucional preexistente e também do fato de que, não impondo a

---

[214] Robert ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais*, p. 608

[215] A DRU (Desvinculação das Receitas da União) foi criada pela Emenda constitucional n. 27/00 e perdura desde então como medida emergencial *de caráter permanente*. Ela foi recentemente prorrogada pela EC 68/11 e vigorará, se nenhuma outra alteração surgir, até o final do ano de 2015.

interpretação sistemática um significado específico, deve prevalecer aquele preexistente”[216].

Como demonstrou Roberto Quiroga MOSQUEIRA, o atual imposto incidente sobre operações de crédito e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários afastou-se do conceito preexistente contido na regra matriz de incidência do antigo imposto sobre operações financeiras (IOF)[217]. Nessa hipótese, portanto, não houve a incorporação do conceito infraconstitucional preexistente. De outro lado e no que diz respeito ao Imposto de Renda, temos que nesse caso as normas contidas no art. 43 do CTN são perfeitamente compatíveis com o que o art. 153, III e § 2º, da Constituição Federal preceituam. Dessa forma, é certo que concluir que da “a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direito (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro”[218].

Por isso, todas as tentativas da Receita Federal de se afastar a materialidade de referido imposto do conceito incorporado pela Constituição serão inevitavelmente inconstitucionais e ilegítimas. Incluem-se aqui as propostas de alterar a redação do CTN para tributar não só a renda, mas também a receita e também aquilo que dispõe o art. 74 da Medida Provisória 2.158/01, que “pretende alcançar os lucros auferidos por sociedades controladas e coligadas com sede no exterior”[219]. É necessário salientar que justificativas como a maior praticidade, ou o interesse público dessas medidas não devem servir de fundamento para alterar dito conceito constitucional. Afinal, o Poder Público sempre terá o interesse de arrecadar mais e de forma mais eficiente. Se essas razões servirem de fundamento para remodelar os conceitos plasmados no Texto constitucional que definem os limites da competência tributária impositiva, não teremos mais um sistema constitucional

---

[216] Andrei Pitten VELLOSO, *Conceitos e competências tributárias*, p. 129.
[217] Roberto Quiroga MOSQUEIRA, *Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários – conceitos fundamentais*, p. 116.
[218] Paulo Aires BARRETO, *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, p. 73.
[219] Paulo Aires BARRETO, *Tributação dos resultados auferidos no exterior*, p. 579.

autenticamente normativo e sim uma Constituição meramente *nominal*,[220] ou seja, sem qualquer efetividade.

Orientação semelhante foi seguida pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário n. 116.121, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, no qual se discutiu a possibilidade da incidência de ISS sobre a locação de bens móveis. O relator desse acordão salientou em seu voto que "em face do texto da Constituição Federal e da legislação complementar de regência, não tenho como assentar a incidência do tributo, porque falta o núcleo dessa incidência, que são os serviços". Esse entendimento foi acompanhado pelo Ministro Celso de Mello, que de forma ainda mais explicita em seu voto afirma "a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois nesse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *prestare* ou um *facere*"[221]. O tema da incorporação ao Texto da constituição dos sentidos delineados na legislação infraconstitucional voltou à tona no julgamento do Recurso Extraordinário n. 346.084/PR, no qual se discutia a ampliação da base da cálculo da COFINS com base na redefinição legal (art. 3º da lei 9.718/1998) do conceito de faturamento. Após o voto do Ministro Ilmar Galvão, que dava provimento ao recurso do contribuinte, o Ministro Gilmar Mendes apresentou divergência, dentre outros motivos por entender que o conceito de faturamento não foi suficientemente definido pela Constituição Federal e também que o "critério para a tributação denominado faturamento, contido no art. 195, assume feição nitidamente institucional". Para tanto, invoca a lição de CANOTILHO, para concluir ser a seguridade social "instituição que entre nós encontra disciplina constitucional, está submetida a um permanente e intenso processo de concretização" e mutação. Com todo o respeito ao entendimento de dito Ministro, entendo que, não só as conclusões, mas o raciocínio por ele desenvolvido são incorretos. Para chegar a essa conclusão, bastaria observar o que o próprio CANOTILHO diz a respeito da finalidade das chamadas "garantias institucionais": elas estão "associadas às normas de direitos fundamentais, visando proteger formas de vida e de organização sociais

---

[220] Cf. Karl LOEWENSTEIN, *Teoria de la constitucion*, p. 216 e ss.
[221] RE 116.121/SP, relator Min. Marco Aurélio, DJ 25 de maio de 2001, fl. 708.

indispensáveis à proteção de direitos dos cidadãos”[222]. Tais garantias nada mais são, portanto, que uma modalidade daquilo que Robert ALEXY denomina normas de direitos fundamentais atribuídas, que concretizam disposições constitucionais *semântica* e *estruturalmente* abertas. Uma norma de direito fundamental atribuída é considerada válida na medida em que “para tal atribuição a uma norma diretamente estabelecida pelo texto constitucional, for possível uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais”[223] . É justamente o contrário disso o que ocorre no caso da tributação. Essa atividade do estado tende a limitar, não a concretizar ou alargar o âmbito de eficácia de direitos fundamentais. Não há que se confundir assim entre *garantia institucional* e *instituição*. É evidente que a Seguridade social é uma *instituição*, que compreende um conjunto de ações do Poder público e da sociedade (art. 194, CF). É também induvidoso que a efetividade de direitos fundamentais relevantes depende do correto funcionamento de tal instituição. E como a configuração institucional desse órgão demanda inúmeras medidas de cunho administrativo e financeiro, é também patente que a configuração final dessa instituição pública apresentará contornos variáveis. Mas isso de forma alguma quer dizer que os *tributos* criados para o financiamento desse complexo institucional sejam, eles mesmos, uma instituição de contornos imprecisos. Essa inferência é incorreta e causa perplexidades. Afinal, se todo tributo no fundo tem a finalidade de suprir as necessidades financeiras do Estado para prover demandas sociais constitucionalmente consagradas, entender que o caráter institucional do fim visado pelo Estado leva ao caráter institucional da própria fonte de custeio, faz com que tenhamos de admitir que todo e qualquer arquétipo constitucionais tributários seja potencialmente manipulável pelo desígnio do Legislador. Com isso, o sistema tributário brasileiro será inevitavelmente dissolvido em função das necessidades institucionais do Estado. Mas cabe ressaltar que o entendimento apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes não foi acatado pelo Supremo Tribunal Federal nessa oportunidade.

De outro lado, a hipótese apontado por Roque Antônio CARRAZZA, que diz respeito à necessidade da incidência do ICMS nas operações realizadas

---

[222] J. J. Gomes CANOTILHO, *Direito constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1170.
[223] Robert ALEXY, *Teoria dos direitos fundamentais*, p. 74

por filiais sediadas em Estados federados diferentes, parece efetivamente comportar uma regra de exceção ao conceito constitucional de operação mercantil. A justificativa aqui não é puramente arrecadatória, até porque, com o creditamento do imposto destacado na transferência da mercadoria, o contribuinte anula a possibilidade de aumento da carga tributária. Incide aqui também a importante justificativa da preservação da distribuição equitativa de receitas entre os entes federados, pois a admissão da desnecessidade de destacar o imposto nas referidas operações acarreta a transferência do recurso do Estado da origem da mercadoria para o de destino. Esse resultado econômico, que tende a concentrar toda a receita tributária nos Estados de maior demanda de consumo, contrasta com um dos objetivos fundamentais visados pela República brasileira: erradicar as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III, CF). É justificado, portanto, dizer que "é de reconhecer-se, por ficção, a existência de operações tributáveis, celebradas entre estabelecimentos da mesma empresa, nos casos de transferência de produtos da matriz para a filial, a fim de se preservar as fontes de receita tributária e financeira dos Estados"[224]. O que importa reter aqui é, portanto, que a recepção dos conceitos constitucionais pelo legislador constituinte constitui um limite à atividade do legislador. Todavia, essa limitação não é absoluta e admite superações quando, constatada a dubiedade do conteúdo do preceito constitucional atribuidor da competência impositiva, o legislador houver justificadamente optado por outra significação.

Cabe, assim, "ao intérprete, em face de cada signo constitucional, perquirir sobre sua recepção com base na sua acepção jurídica preexistente ou avaliar se ocorreu alteração (positivação de conceito autônomo), demonstrável em exegese sistemática da novel ordem jurídica"[225].

CONCLUSÕES

O percurso delineado por este estudo partiu da verificação das características elementares da forma federativa de Estado, avaliou as diferenças e peculiaridades da Federação brasileira e identificou as consequências desse arranjo institucional no âmbito da divisão das

---

[224] Roque Antônio CARRAZZA, *ICMS*, p. 59.
[225] Paulo Aires Barreto, *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*, p. 35

competências tributárias. Com base nos pressupostos dessa análise, foi possível identificar um sentido específico da rigidez constitucional das competências tributárias impositivas.

Essa noção nos levou a avaliar a compatibilidade da disjunção teórica entre tipos e conceitos e a questionar se seria possível admitir que a divisão constitucional das competências tributárias comporte tipos e não conceitos. A conclusão foi negativa. São dois os fundamentos que procuramos desenvolver para formular essa resposta. Primeiro, distinguimos a noção competência da noção de permissão. Afirmamos que o reconhecimento de uma competência a um ente público pressupõe admitir a possibilidade dele vir a influir sobre a esfera jurídica de outrem. Como nosso sistema jurídico privilegia o valor e a proteção dos direitos fundamentais, e dado que a outorga de competência tributária leva à admissão da criação de restrições a esses direitos, concluímos que toda e qualquer regra constitucional de outorga de competência impositiva deve ter limites sólidos.

Isso pressupõe a construção de uma base conceitual. Vê-se que para chegar a essa conclusão temos de admitir que o sistema jurídico brasileiro é composto por normas que se relacionam entre si com base no seu conteúdo comum. Não é um sistema puramente formalístico. Fosse assim, o legislador estaria livre para escolher o melhor conteúdo de suas decisões dentro do quadro traçado pela norma constitucional de regência. Mas não é isso o que ocorre. Há limites formais e também de conteúdo que devem ser respeitados pelo legislador. Com base em interesses arrecadatórios, ele não pode se afastar, por exemplo, dos conteúdos delineados pela legislação incorporada pelas normas constitucionais. Esses limites substanciais à atividade legislativa devem ser *a priori* respeitados. Isso ocorre por dois motivos. Primeiro, a natureza conflitiva da federação brasileira exige um maior grau de integração sistemática das competências tributárias. Isso se faz com base em conceitos tirados do ordenamento jurídico como um todo. Segundo, a definição mais precisa de limites a serem seguidos pelo legislador é o meio de proteção dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*, São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais,

1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, São Paulo: Saraiva, 2010.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de*. Competências na Constituição de 1988*. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *O Município, sua evolução histórica e suas atuais competências*, in: Estudos e pareceres de Direito Público, São Paulo: RT, 1993.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Aires. *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar, São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições, regime jurídico, destinação e controle*, São Paulo: Noeses, 2011.

______. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*, São Paulo: Dialética, 2001.

______. *Tributação dos resultados auferidos no exterior*, in: Direito Tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba, BARRETO, Aires F. (coord.), São Paulo: Malheiros, 2012.

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes. *História constitucional do Brasil*, Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito tributário, linguagem e método*, São Paulo:Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, São Paulo: Malheiros, 2006.

______. *Curso de direito Constitucional tributário*, São Paulo: Malheiros, 2004.

______. “A tributação na Constituição, o prinpípio da autonomia municipal e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Questões conexas”, in:

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico, São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito tributário brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CHRYSSOGONOS, Kostas. *Verfassungsgerichtsbarkeit und Gesetzgebung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1987.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7ª ed., Coimbra: Almedina, 2003.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

FORSTHOFF, Ernst. "Die Umbildung des Verssassungsgesetzes", in: DREIER, Ralf und SCHWEGMANN, Friedrich (Herausg.), *Probleme der Verfassungsinterpretation*,

Baden-Baden: Nomos, 1976.

FERRAZ, Tercio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*: ensaio de pragmática da comunicação normativa. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

______. *Direito Constitucional*: liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas. São Paulo: Manole, 2007.

______. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 2009.

GUSY, Christoph. *Parlamentarischer Gesetzgeber und Bundesverfassungsgericht*. Berlin: Dunckler und Humblot, 1985.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no Domínio Econômico*, São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HESSE, Konrad*. A força normativa da Constituição*, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris,1991.

HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*, Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, São Paulo: Martins Fontes, 2009.

LEAL, Victor Nunes. “Leis federais e leis estaduais”, in: *Temas de Direito Público*, Rio de Janeiro: Forense, 1960.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*, São Paulo: Dialética, 2005.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. “Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários – conceitos fundamentais”, in: Tributação internacional e dos mercados financeiros de capitais, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “O Código Tributário Nacional e as normas gerais de direito tributário”, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico, São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011.

______. *Discriminação de competências e competência residual*, in: Direito Tributário, estudos em homenagem a Brandão Machado, São Paulo: Dialética, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais*: conteúdo essencial, restrições e eficácia, São Paulo: Malheiros, 2009.

_______. *Grundrechte und gesetzgeberische Spielräume*, Baden-Baden: Nomos Verlag, 2003.

SCHAWARTZ, Bernard. *Direito constitucional americano*, Rio de Janeiro: Forense, 1955.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*, São Paulo: Dialética, 2005.

VIGNOLI, Francisco Humberto. “A questão municipal: avanços e retrocessos”, in: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.), *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico, São Paulo: Saraiva, 2008.

Direitos Fundamentais e Estado de Exceção

Marcus Firmino Santiago[226]
DOI 10.11117/9788565604055.08

Resumo: O presente artigo traça um breve panorama do cenário delineado na primeira década do Século XXI, momento marcado pela ascensão da ameaça do terrorismo nos países ocidentais e o embate que se seguiu entre as medidas de exceção adotadas com o objetivo de combatê-la e a tentativa de manter íntegros os sistemas de direitos fundamentais. Neste sentido, destaca-se a conceituação teórica do estado de exceção, com destaque para as obras de Carl Schmitt e Giorgio Agamben, e os embates travados em altos tribunais europeus em torno de medidas legislativas adotadas como resposta ao terror.

Palavras-chave: Terrorismo, exceção, direitos fundamentais.

Abstract: This article provides a brief overview of the scenario outlined in the first decade of the 21st century, the moment marked by the rise of the threat of terrorism in the Western countries and the ensuing clash between the exception measures adopted with the aim of fighting it and trying to keep intact the fundamental rights systems. In this sense, stands out the theoretical conceptualization of State of emergency, with emphasis on the works of Carl Schmitt and Giorgio Agamben, and high European courts caught in clashes around of legislative measures adopted in response to terror.

Key-words: Terror, exception, fundamental rights.

Introdução

Os atentados terroristas ocorridos em Nova York, no fatídico 11 de setembro de 2001, abriram os olhos do mundo ocidental para uma realidade nova, diferente e aterrorizante. De repente, um problema que parecia restrito a algumas áreas do globo e alguns grupos sociais, étnicos ou religiosos se mostrou cruamente presente no dia-a-dia de povos que pensavam estar imunes a este tipo de violência. Imediatamente respostas foram orquestradas:

[226] Doutor em Direito do Estado – UGF/RJ. Professor do Curso de Mestrado em Direito do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Advogado.

iniciou-se uma guerra no Afeganistão, logo outra no Iraque; indivíduos foram presos pelos mais variados motivos ou por motivo algum; medidas de controle social e restrições à circulação de pessoas foram implementadas, visando identificar ameaças e coibi-las. Enfim, a realidade social levou a alterações nas ordens política, social e jurídica.

Na seara do Direito, foram propostas e implementadas medidas que, em nome da proteção da integridade territorial, do combate a inimigos visíveis ou invisíveis, da prevenção a novos ataques terroristas ou – utilizando-se de um termo genérico e de sentido cada vez mais amplo – da *segurança*, colocaram em risco direitos e garantias fundamentais, especialmente aqueles ligados à defesa da liberdade e da privacidade.

O Século XXI se iniciou apresentando a todos um cenário de incertezas que abriram espaço para que as políticas de segurança se impusessem, representando a faceta do *estado de exceção*, apresentadas a todos como males necessários para assegurar a sobrevivência dos Estados e do Direito. A primeira década deste Século indicou uma forte e preocupante tendência à implementação de um *estado de exceção permanente*, sem o qual – diziam os discursos que se avolumavam – não seria possível salvar as nações e seus povos.

Semelhantes mensagens se fizeram presentes de modo reiterado nos discursos de líderes mundiais e em ações concretas, como várias leis promulgadas especialmente nos países do hemisfério norte. Natural que a elas se opusessem inquietações não apenas no plano teórico, mas igualmente nos espaços públicos de debate. Afinal, afastar as garantias constitucionais, limitando a pauta de direitos fundamentais construída nas constituições do pós-Guerra, seria a única solução ou um caminho inevitável para viabilizar o combate ao terrorismo?

Hoje, fechado aquele ciclo inicial de medidas antiterror (devidamente substituído, frise-se, pela ascensão de um novo *inimigo*, a crise econômica que se arrasta desde 2008), é possível fazer uma análise um pouco menos passional e razoavelmente distanciada dos eventos. Mostra-se relevante, assim, identificar algumas ações e reações que marcaram os anos iniciais do Século XXI, sendo certo que servirão de esteio para presentes e futuras

instabilidades que voltam, a todo instante, a ameaçar os sistemas de direitos fundamentais.

2 Estado de exceção: delineamento conceitual

O constitucionalismo, movimento que tem suas origens na Era das Revoluções e marca o surgimento de um novo modelo estatal, tem como uma de suas principais características o reconhecimento, em grau normativo mais elevado, de direitos fundamentais aos homens. As constituições contemporâneas, na esteira de profundas transformações experimentadas pelo mundo ao longo de mais de dois séculos, acompanharam e impulsionaram a reformulação dos Estados, que passam a se sustentar conceitualmente na ideia de primazia da proteção do ser humano, em sua dimensão de dignidade.

Nesta direção é esperado que os Estados se movam, buscando concentrar todos os esforços de modo a assegurar que as pautas de direitos fundamentais plasmadas nas Constituições não restem vazias de sentido, meras conclamações desprovidas de eficácia. Com relação a alguns países, é possível afirmar que em largo grau isto vem sendo atendido; em muitos outros, ainda é uma promessa. Porém, tanto em uns quanto em outros, nota-se uma permanente resistência ao acontecer das Constituições, colocando em risco várias conquistas sociais alcançadas ao longo do Século XX, especialmente em sua segunda metade.

O modelo estatal contemporâneo representa importante passo adiante no aperfeiçoamento da regulação das relações sociais, visto que pensado de modo a atender a necessidade de forjar um *Direito promovedor*, voltado à transformação da realidade social, irradiando os valores ínsitos à democracia sobre todos os seus elementos constitutivos.[227]

Estruturado a partir de um modelo constitucional que ganha corpo no correr da segunda metade do Século XX, o Estado contemporâneo – e suas instituições políticas – assume por imperativo lógico orientar-se no sentido de oferecer as condições imprescindíveis a que se assegure a exaltação e a

---

[227] LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución.* Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1976. p. 398-401. STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado.* 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 93.

inteireza das pautas de direitos fundamentais. Estas, por seu turno, são alargadas e complementadas por uma crescente normativa internacional humanitária, assumindo um papel de centralidade nos sistemas jurídicos constitucionais.

Assim é que viabilizar a máxima realização destes valores, reputados essenciais para a satisfação das necessidades humanas mínimas, passa a ser o norte e fundamento de validade das políticas públicas. Firma-se, desta forma, a preservação do ser humano como o principal escopo da atuação estatal – do qual derivariam os demais, como a proteção da integridade territorial ou dos indicadores econômicos – e horizonte norteador dos Poderes instituídos. Neste turno, o respeito aos ditames constitucionais – e especialmente sua pauta de direitos fundamentais – reveste-se de enorme relevância, afinal, como observa Konrad Hesse:

> Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas. A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem.[228]

Especialmente na porção oeste da Europa continental, em países como França, Alemanha ou Itália – a que se soma, em certa medida, a experiência norte-americana – é possível encontrar os alicerces conceituais e práticos que sustentam as breves observações acima feitas. Não se deve esquecer, contudo, que a ideia de um Estado alicerçado na proteção e promoção dos direitos fundamentais nem sempre (ou poucas vezes) encontra-se perfeitamente coadunada com a realidade vivida em outras terras.

Há que se destacar, também, que mesmo as nações cujas histórias oferecem os paradigmas do constitucionalismo já se depararam – e, não raro, voltam a enfrentar – com momentos em que o sistema de proteção constitucional aos direitos fundamentais é contestado. Seja em razão de calamidades externas, como guerras de variadas proporções, seja por força de problemas internos, normalmente de ordem econômica, ou ainda diante de ameaças não muito nítidas (como, muitas vezes, determinados grupos

---

[228] HESSE. Konrad. *A Força Normativa da Constituição.* Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991. p. 19.

humanos, como os imigrantes), a trama formada pela ordem jurídica constitucional é cindida. Em momentos assim, emergem de seus rasgos medidas excepcionais que, com esteio em necessidades contingentes (reais ou fictícias), frustram a plena expressão das garantias fundamentais da sociedade.

Situações semelhantes colocam em cena o *estado de exceção* (ou, na expressão em língua inglesa, *estado de emergência*), o qual se afigura como um momento em que parcelas da ordem jurídica, especialmente aquelas destinadas à proteção de direitos fundamentais, são suspensas em razão de medidas, emanadas do Estado, com o fim de atender a necessidades especificas. É importante frisar que tais medidas são revestidas de força normativa – apresentadas, portanto, como Direito – em que pese representarem um momento de suspensão da própria ordem jurídica.[229]

A realidade vigente no início de Século XXI indica uma forte vivificação da doutrina do estado de exceção. Impulsionados pelas ameaças do terrorismo, do narcotráfico, de ideologias religiosas, de questões étnicas até hoje não resolvidas ou de eternos problemas econômicos, vários países, de forma crescente, apelam para medidas excepcionais, francamente restritivas de direitos fundamentais. Sempre empunhando o discurso da necessidade de fazer frente a algum mal iminente, buscam os governos e os parlamentos justificar a adoção de atos normativos claramente contrários à ordem constitucional, especialmente na parcela que pertine às garantias fundamentais.

Noam Chomsky descreve o esforço do grupo de assessores jurídicos do governo de George W. Bush para legitimar as medidas que vinham sendo adotadas em combate ao terrorismo, sempre buscando contornar restrições inscritas na Constituição norte-americana ou em Convenções Internacionais de direitos humanos. Narra que o presidente Bush foi aconselhado a:

> (...) efetivamente anular a Convenção de Genebra que, embora seja a 'lei suprema do mundo' e a base do direito internacional contemporâneo, contém cláusulas (...) 'curiosas' e 'obsoletas'.

---

[229] Falar em estado de exceção impõe, compulsoriamente, que se fale em Carl Schmitt, certamente o seu principal teórico. As obras que este alemão compôs nas décadas de 1920 e 30 fornecem, ainda hoje, as bases conceituais para o estudo do tema, cuja atualidade infelizmente parece nunca se perder. Sobre este autor, veja-se o verbete respectivo em LÓPEZ, Montserrat Herrero. Carl Schmitt. *in* DOMINGO, Rafael (org.). *Juristas Universales.* Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 173-181.

> Anular a Convenção (...) 'reduziria substancialmente a ameaça de ação criminal interna com base na Lei de Crimes de Guerra'.[230]

Breve olhada em um passado não muito distante deixa claro que o discurso contemporâneo tem pouca coisa de novo, em sua essência. A realidade que Carl Schmitt tinha diante de si, na Alemanha do entre-guerras, também fornecia enfáticos argumentos a favor da adoção de medidas excepcionais,[231] apresentando-se a alternativa autoritária como um mal necessário diante do cenário de caos econômico e social vigente. Interessante notar que a crise dos anos 1920 e 30 não era apenas alemã, mas mundial.[232] Dificuldades assolaram todas as nações cujas economias, já naquela época, estavam comercialmente entrelaçadas. O caso alemão, contudo, era mais severo, pois além do impacto vindo do exterior, ainda suportava as pesadas sanções oriundas dos acordos de Versailles e fortes turbilhões sociais.

Comentando a parcela da obra de Schmitt dedicada ao estudo da Alemanha dos anos pós-1918, Gilberto Bercovici[233] destaca sua percepção acerca de uma incapacidade política típica do Estado forjado nos moldes do liberalismo. Sua estrutura não intervencionista, que mantinha as massas distantes do cenário político, fez com que não se aparelhasse de modo adequado para responder às necessidades e pressões sociais. O modelo de Estado Social concebido na Constituição de Weimar, em 1919, precipitou uma transformação que certamente era reivindicada, mas talvez não encontrasse ainda terreno fértil para florescer. Como constatou Boris Mirkine-Guetzévitch,

---

[230] CHOMSKY, Noam. *Estados Fracassados.* O abuso do poder e o ataque à democracia. Trad. Pedro Jorgensen Jr. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2009. p. 51.

[231] A teoria de Schmitt sobre o estado de exceção, originalmente publicada em 1922 e em segunda edição de 1934, se encontra na obra *Teologia Política.* Trad. Elisete Antoniuk. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

[232] A realidade brasileira não discrepa deste quadro. Os últimos anos da República Velha foram extremamente conturbados, especialmente em razão de dificuldades financeiras, visto ser a economia nacional dependente, basicamente, da exportação de produtos agrícolas. O golpe (ou revolução) de 1930 veio na esteira de um processo de mudança do eixo político central, ocasionada, em muito, pelos problemas econômicos mencionados. A instalação de um novo governo também fez surgir, no Brasil, um momento de vácuo constitucional, somente sanado com a promulgação da Constituição de 1934, de vida exageradamente curta. Formalmente revogada em 1937, em verdade já vinha tendo sua eficácia tolhida por força de medidas que, em nome do combate à ameaça comunista, desde 1935 foram adotadas. BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História Constitucional Brasileira.* 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991. p. 273-289 e 331-338.

[233] BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e Estado de Exceção Permanente.* Atualidade de Weimar. Rio de Janeiro: Azougue, 2004. p. 77-78.

"O direito formal não segue sempre a ideia social, e quase sempre a luta do direito novo com o antigo continua na esfera das relações públicas (...)."[234]

No instante em que principiou a assumir tarefas antes indiferentes, reduzindo-se a distinção até então nítida entre Estado e sociedade civil, a República de Weimar assumiu, também, a tarefa de organizar a sociedade. Assim, os problemas sociais acabaram por se converter em problemas estatais, políticos, consequentemente. Todas as esferas da vida social passaram a compor campos de interesse do Estado, desaparecendo os amplos espaços de liberdade que caracterizavam o modelo liberal: é o que Schmitt denomina Estado Total, onde se faz presente a nítida tendência a submeter ao Direito todo o conjunto da vida coletiva.[235] Esta expressão também é utilizada por outro autor da época, Heinz Ziegler, para quem o Estado Total representa o contraponto ao liberalismo, afigurando-se como um momento de politização e estatização completa, especialmente do campo econômico.[236] Uma das consequências inerentes a esta realidade é que as crises sociais – sejam da burguesia ou da classe operária – se transformam em crises estatais, demandando dos poderes públicos imediatas soluções.

As dificuldades que o Estado alemão vive em sua experiência republicana do entre-guerras são principalmente econômicas, mas elementos outros também estão presentes. No mundo pós-1918 era extremamente nítida a ameaça socialista: a Revolução Russa vinha se consolidando de forma bem sucedida e a ordem liberal capitalista ainda não tinha conseguido oferecer respostas adequadas para os excessos na exploração do trabalho pelas classes burguesas. Havia presente na Alemanha de Schmitt um caldo de cultura explosivo que acabou por favorecer sobremaneira a implementação da alternativa autoritária, oferecida pelo Nacional-socialismo.

É importante notar, contudo, que, mesmo antes da ascensão do partido nazista, o recurso a medidas excepcionais já era uma realidade. O poder que o

---

[234] MIRKINE-GUETZÉVITCH, Boris. *As Novas Tendências do Direito Constitucional.* Trad. Candido Motta Filho. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1933. p. 41.

[235] "(…) a sociedade que se auto-organiza no Estado está a caminho de passar do Estado neutro, do liberal século XIX, para um Estado potencialmente *total*." SCHMITT, Carl. *O Guardião da Constituição.* Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 116-117.

[236] BERCOVICI. *Op. cit.,* p. 90.

artigo 48[237] da Constituição weimariana concedia ao Presidente para promulgar decretos com força de lei vinha sendo utilizado e, em sucessivas tentativas de deter a deterioração econômica que se abateu – com especial ênfase após 1929 – medidas excepcionais foram adotadas, num claro deslocamento do eixo de poder do Parlamento para o Executivo.[238]

A estas medidas procurou Schmitt justificar, afirmando-lhes a força normativa, mesmo deixando antever que concordava ser o estado de exceção a própria *negação do direito*:[239]

> (...) nem toda medida de polícia no caso de necessidade ou decreto-lei considera-se estado de exceção. Ao contrário, para isso precisa-se de uma competência, a princípio, ilimitada, ou seja, a suspensão de toda ordem existente. Entrando-se nessa situação, fica claro que, em detrimento do Direito, o Estado permanece.

E complementa: "Sendo o estado de exceção algo diferente da anarquia e do caos, subsiste, em sentido jurídico, uma ordem, mesmo que não uma ordem jurídica."

As normas de conduta regularmente previstas pelos sistemas jurídicos não são pensadas para momentos de crise ("Não existe norma que seja aplicável ao caos"), o que torna imprescindível o restabelecimento da ordem, sem a qual o próprio Direito não faz sentido. A restauração da normalidade institucional depende do poder de decisão do soberano, aquele que tem a

---

[237] Art. 48.
Si un Estado no cumpliese con sus obligaciones conforme a lo dispuesto en la Constitución o en una Ley del *Reich*, el Presidente del *Reich* puede hacérselas cumplir mediante las fuerzas armadas.
Si la seguridad y el orden públicos se viesen gravemente alterados o amenazados, el Presidente del *Reich* podrá adoptar las medidas necesarias para el restablecimiento de la seguridad y orden públicos, utilizando incluso la fuerzas armadas si fuera necesario. A tal fin puede suspender temporalmente el disfrute total o parcial de los derechos fundamentales recogidos en los artículos 114, 115, 117, 118, 123, 124 y 153.
El Presidente del *Reich* está obligado a informar inmediatamente al *Reichstag* de la adopción de todas las medidas tomadas conforme a los apartados 1º o 2º de este artículo. Las medidas deberán ser derogadas a petición del *Reichstag*.
En caso de peligro por demora, el Gobierno de cualquier Estado puede adoptar provisionalmente medidas de carácter similar a las referidas en el apartado 2º. Las medidas deberán ser derogadas a petición del *Reichstag* o del Presidente del *Reich*.
El resto será determinado por una Ley del *Reich*.
CORRAL, Benito Aláez. Constituciones Históricas. *Historia Constitucional*. Revista electrónica. n. 5, junio 2004. Disponível em http://hc.rediris.es/05/Numero05.html. Acesso em 10 ago. 2006.
[238] BERCOVICI. *Op. cit.,* p. 146-148.
[239] SCHMITT, Carl. *Teologia Política.* Trad. Elisete Antoniuk. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 12-13.

prerrogativa de mando de última instância ("O soberano tem o monopólio da última decisão"). A autoridade, ao ser exercida, cria o Direito, logo, ela tem força jurídica. Assim, mesmo que represente a negação da ordem pré-estabelecida, possui natureza jurídica e força vinculante.[240]

Segundo Montserrat Herrero López, naquele grave período a principal preocupação de Schmitt era com a salvação do Estado, buscando oferecer alternativas capazes de viabilizar sua sobrevivência. Assim é que propôs uma interpretação para o disposto no artigo 48 da Constituição de Weimar, pela qual se afastaria a possibilidade de o Presidente abolir a Constituição ou atentar contra qualquer dos elementos essenciais à existência da República. Defendia, desta maneira, a existência de limites para a adoção de medidas de força, admitindo, contudo, sua coexistência com o restante da ordem jurídica.[241]

Este aspecto da teoria Schmittiana, que procura revestir com uma roupagem de legitimidade as medidas excepcionais, é fortemente combatido por Giorgio Agamben, que se recusa a aceitar a sua juridicidade. Para este pensador italiano, o estado de exceção traz em si uma ordem não jurídica, tratando-se, em verdade, de medidas que acarretam a suspensão do Direito.[242] As tentativas de Schmitt de inserir o estado de exceção no Direito, tratando-o como uma forma de expressão deste (já que, mesmo sendo uma negação do Direito, teria força jurídica e respaldo no próprio sistema), na visão de Agamben constituem tese que não se sustenta:

> Se o que é próprio do estado de exceção é a suspensão (total ou parcial) do ordenamento jurídico, como poderá essa suspensão ser ainda compreendida na ordem legal? Como pode uma anomia ser inscrita na ordem jurídica?[243]

Em sua análise crítica, Giorgio Agamben dialoga com outros autores, além de Carl Schmitt, como Walter Benjamim e Santi Romano, e busca alicerces para suas conclusões não apenas na literatura europeia de fins do Século XIX e início do XX, mas também em situações assemelhadas colhidas

---

[240] SCHMITT. *Teologia Política. Op. cit.,* p. 13-14.
[241] LÓPEZ. *Op. cit.,* p. 177-178. A posição de Carl Schmitt acerca deste tema e suas convicções políticas concernentes ao regime nacional socialista são assunto de eterna discussão, havendo, de um lado, quem o acuse (como de fato foi acusado em Nuremberg) de ser um dos principais teóricos do nazismo, e, de outro, quem refute semelhante vinculação, destacando o valor científico de sua obra.
[242] AGAMBEN, Giorgio. *Estado de Exceção.* Trad. Iraci D. Poleti. São Paulo: Boitempo, 2004. p. 20.
[243] AGAMBEN. *Op. cit.,* p. 39.

na experiência do Império Romano. Tudo isto lhe permite defender que a realidade constituída em momentos onde predominam as medidas excepcionais, negadoras do sistema de garantias plasmado nas Constituições, não pode ser reconhecida como parte da ordem jurídica. Ao contrário, mesmo revestidas de normatividade e emanadas de autoridades legitimamente constituídas (e, não raro, legalmente autorizadas a adotar tais medidas), atos com semelhante conteúdo não podem ser reconhecidos como pertencentes ao Direito. Nas suas próprias palavras, o estado de exceção é "(...) um espaço vazio de direito, uma zona de anomia em que todas as determinações jurídicas estão desativadas."

Daí conclui que:

> (...) são falsas todas aquelas doutrinas que tentam vincular diretamente o estado de exceção ao direito, o que se dá com a teoria da necessidade como fonte jurídica originária, e com a que vê no estado de exceção o exercício de um direito do Estado à própria defesa ou a restauração de um originário estado pleromático do direito (os 'plenos poderes'). (...) O estado de necessidade não é um 'estado do direito', mas um espaço sem direito.[244]

Referindo-se ao período de dominação nazista, Agamben afirma ter surgido, naquele momento, uma situação de "(...) guerra civil legal que permite a eliminação física não só dos adversários políticos, mas também de categorias inteiras de cidadãos que, por qualquer razão, pareçam não integráveis ao sistema político."[245] E quando se volta os olhos para os primeiros anos do Século XXI, nota-se o como a nação mais poderosa do mundo trilhou o mesmo caminho.[246]

O vasto conjunto de normas elaboradas em resposta aos ataques terroristas sofridos em 11 de setembro de 2001 é reflexo desta realidade. Nele se destaca o *USA Patriot Act*, lei promulgada pelo Senado norte-americano ainda no ano de 2001, que criou uma nova categoria na qual as mais variadas pessoas poderiam ser classificadas: os *detainees*. *Detainees* não são prisioneiros de guerra nem acusados, na definição do Direito Penal. Logo, não mereciam quaisquer das proteções conferidas a uns e a outros por normas constitucionais e de Direito Internacional. Assim sendo, a classificação de um

---

[244] AGAMBEN. *Op. cit.,* p. 78-79.
[245] AGAMBEN. *Op. cit.,* p. 13.
[246] CHOMSKY. *Estados Fracassados. Op. cit.,* p. 49-93.

indivíduo como *detainee* autorizava o governo norte-americano a submetê-lo a toda sorte de sanções, inclusive corporais, o que de fato foi feito sistematicamente na prisão de Guantanamo, por exemplo.[247]

Chega a ser irônico como a História se repete: no processo de aniquilação do povo judeu, perpetrado no período de dominação nazista, semelhante procedimento foi adotado. Uma das primeiras medidas implementadas pelo governo de Hitler foi a negação da cidadania alemã a todos que, pertencendo àquele grupo, deixassem o território germânico (o que, dada a sistemática deportação forçada dos judeus, acabava por atingi-los sem restrições). Tornados apátridas por força de lei, deixaram de poder contar com a proteção do sistema jurídico nacional, pelo que não mais tiveram a seu favor qualquer dos limites oponíveis ao Estado.[248]

Outro exemplo relevante do modelo norte-americano de combate ao terror é o *Military Commissions Act of 2006*, lei promulgada em outubro de 2006 com a finalidade de regulamentar a custódia e o julgamento de pessoas detidas sob a classificação de *alien unlawful enemy combatant* (combatentes irregulares inimigos estrangeiros).[249] Dentre suas variadas disposições, este diploma instituiu algumas bastante peculiares, concernentes à utilização de provas nos julgamentos destes *inimigos* perante tribunais militares *ad hoc*, como a possibilidade de a prova ser aceita mesmo quando obtida ilicitamente ou o reconhecimento da validade de declarações obtidas mediante coerção.

---

[247] O *Patriot Act* não se encontra isolado no rol de medidas excepcionais que, em nome da segurança, foram gestadas após o ano de 2001. Ainda assim, ganha contornos de grande relevância especialmente ante o fato de tentar conferir legitimidade ao governo norte-americano para que aja inclusive fora de seu território, numa espécie de internacionalização do estado de exceção.

[248] Sobre o tema, os dados apresentados por Hannah Arendt acerca do processo de regulação legislativa visando a sistematizar a aniquilação do povo judeu são emblemáticos: "Os regulamentos preparatórios, que logo serviriam de modelo para todos os outros países, consistiam, primeiro, na introdução da faixa amarela (1º de setembro de 1941); segundo, numa mudança na lei de nacionalidade, estabelecendo que um judeu não poderia ser considerado cidadão alemão se vivesse fora das fronteiras do Reich (de onde, evidentemente, seria deportado); terceiro, num decreto determinando que toda propriedade de judeus alemães que perdessem sua nacionalidade fosse confiscada pelo Reich (25 de novembro de 1941)." ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém.* Um relato sobre a banalidade do mal. Trad. José Rubens Siqueira. 1. ed. 5. tir. São Paulo: Companhia das Letras, 2004. p. 175.

[249] Dá notícia deste diploma o texto de PATRUNO, Luciano. *Il Congresso americano vara il 'Military Commissions Act of 2006'*: l'estremismo dello 'stato di eccezione' e l'incostituzionalità delle sue regole 'speciali'. Disponível em http://www.costituzionalismo.it/aggiornamento.asp?id=288 Acesso em 23 out. 2006.

Medidas como estas, às quais se juntaram várias outras, foram reiteradamente apresentadas às populações como alternativas inevitáveis ante as concretas ameaças vigentes. Revestidas com vistosa capa de legalidade, foram mostradas como males necessários à superação de problemas não só de segurança interna ou externa, mas também de ordem social e econômica. É certo que as várias nações padecem diante de promessas constitucionais não cumpridas, drama que se avulta em países em desenvolvimento e baixa mobilização social. Oferecer a todos segurança – e, consequentemente, vida, liberdade e integridade física[250] – é uma tarefa dificultosa, que o sistema de prestações estatais sociais nem sempre tem sido suficiente para assegurar. A conjugação deste fator com o fantasma de insegurança global acaba por abrir espaço para a consolidação de alternativas autoritárias, colocando em xeque as conquistas do constitucionalismo e a própria validade do sistema de garantias fundamentais construído ao longo dos últimos cinquenta anos, de tal sorte que parece inevitável o reconhecimento de ser a vida em uma *sociedade de risco* algo inevitável.

3 Reações ao Estado de Exceção Permanente

O quadro delineado pela realidade política da primeira década do Século XXI, traçada sob a luz dos acontecimentos de 11 de setembro de 2001 nos Estados Unidos da América e também dos atentados de Madri e Londres, que àquele sucederam, parece indicar que a instauração de um *estado de exceção permanente*, inclusive em países onde o nível de proteção a direitos reside em elevados patamares, seria algo inevitável, restando aos estudiosos do fenômeno nada mais do que tentar adivinhar sua extensão e consequências.[251]

Nem todo, contudo, assistiram complacentes a esta escalada das medidas de exceção. A tentativa de governos e parlamentos em todos os

---

[250] Ou, nas palavras de Denninger, “Segurança não significa (...) a certeza da liberdade do cidadão individual, mas sim o prospecto da atividade ilimitada e infindável patrocinada pelo Estado em favor da proteção dos cidadãos contra perigos sociais, técnicos e ambientais, bem como contra os perigos da criminalidade.” DENNINGER, Erhard. Segurança, Diversidade e Solidariedade ao invés de Liberdade, Igualdade e Fraternidade. *Revista Brasileira de Estudos Políticos.* Belo Horizonte: UFMG. n. 88, dez. 2003. p. 37.

[251] Neste quadro, surgem os grupos terroristas como novos atores no cenário internacional, colocando-se ao lado dos Estados, da economia e da sociedade civil, consoante análise de Ulrich Beck, a influenciar nos rumos assumidos pela ordem jurídica. BECK, Ulrich. *Pouvoir et Contre-pouvoir à l’heure de la mondialisation.* Trad. Aurélie Duthoo. Paris: Flammarion, 2003. p. 40-43.

cantos do globo de adotar cada vez mais vasto rol de medidas restritivas a direitos fundamentais sob o argumento do combate ao terrorismo, utilizando a segurança interna como base de legitimidade para seus atos (que, não raro, adentraram na seara do arbítrio), encontrou resistência em variados setores sociais.

Dada a limitação deste estudo, é necessário restringir o campo de análise aos movimentos verificados na esfera da jurisdição constitucional, afinal, o cumprimento das exigências comuns ao constitucionalismo contemporâneo faz com que largos poderes sejam depositados nas suas mãos. Algumas manifestações permitem assinalar a existência, principalmente dentro do mundo europeu, de bastiões de resistência nas Cortes Constitucionais. Três decisões, em especial, proferidas em dois dos principais Tribunais daquele continente, ilustram como o recurso aos fundamentos do constitucionalismo pode justificar a rejeição de medidas claramente contrárias a direitos fundamentais.

O Tribunal Constitucional Federal alemão é, por certo, aquele cuja jurisprudência exerce maior influência no cenário europeu e em boa parte do mundo. Sua postura intransigente na defesa de direitos fundamentais (construindo uma larga cadeia de precedentes que permitiu dar vida a garantias nem sempre claramente inscritas na Lei Fundamental daquele país) vem servindo de inspiração para diversas outras Cortes, sendo notável o grau de atenção que suas manifestações despertam na comunidade jurídica. O outro Tribunal que tem precedente analisado é a Corte Européia de Justiça, órgão máximo, dentro da União Européia, no que pertine a interpretação e aplicação do Direito Comunitário. Embora a esta Corte não venha sendo despendida muita atenção pelos estudiosos brasileiros, seus julgados ditam os comportamentos a serem seguidos pelos Estados membros, de sorte que acaba por guiar (mesmo que sob algumas contestações) a jurisprudência das Cortes Constitucionais nacionais. As decisões analisadas foram estas escolhidas por sua relevância, no momento em que proferidas, e por representarem os primeiros pronunciamentos de cortes nacionais ou internacionais acerca de medidas antiterror.

3.1 Dois exemplos alemães: os casos Darkanzali e da Lei sobre Segurança Aérea

Assentando que a luta contra a criminalidade organizada não pode ser conduzida em desrespeito às liberdades públicas e aos direitos fundamentais, o Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht*) repudiou a aplicação, no território germânico, da Decisão Quadro relativa aos mandados de prisão europeus, afirmando a inconstitucionalidade da lei que a internalizou.[252] Esta diretiva comunitária foi adotada pelo Conselho da União Européia, em junho de 2002, com o objetivo de substituir os complexos procedimentos de deportação por um sistema de cooperação entre autoridades judiciárias baseado no reconhecimento recíproco das decisões em matéria penal. Buscou-se, assim, em prol da criação de um espaço de liberdade, segurança e justiça, basicamente: eliminar a possibilidade de a entrega dos acusados ser obstada por razões políticas; de se invocar regras de proteção à cidadania da pessoa procurada ou a bilateralidade do fato (não se exigindo que o fato criminoso imputado ao perseguido assim seja considerado também no país onde este resida); e afastar o óbice à dupla punição pelo mesmo delito.[253]

Aos olhos do *Bundesverfassungsgericht*, contudo, a aquiescência com a forma como se pôs em prática este instituto implicaria em admitir que a luta contra a criminalidade poderia acontecer em detrimento da proteção a direitos fundamentais e, consequentemente, em oposição à própria Constituição. Invocou o Tribunal, então, a regra do artigo 16, 2, da Lei Fundamental (proibição de extradição de cidadãos alemães),[254] a qual consubstancia,

---

[252] O caso se iniciou com a emissão de uma ordem de prisão pela *Audiencia Nacional* de Madrid, requisitando a autoridades germânicas que o cidadão naturalizado alemão, Mamoun Darkanzali, de origem Síria, fosse detido sob o fundamento de que teria fornecido suporte logístico e financeiro à rede terrorista Al-Qaeda. Autoridade judiciária (*Hanseatisches Oberlandesgericht*) de Hamburgo, Alemanha, acatou o pedido e determinou seu cumprimento, ante o que Darkanzali propôs, perante o Tribunal Constitucional Federal, recurso constitucional questionando a violação de direitos fundamentais, particularmente a proibição de extradição de cidadãos alemães, a inobservância do direito de acesso à justiça e a irretroatividade da lei penal. PISANI, Maria Mercedes. Problemi costituzionali relativi all'applicazione del mandato d'arresto europeo negli stati membri. *Rivista Telematica Osservatorio sul Federalismo e i Processi di Governo.* Disponível em http://www.federalismi.it Acesso em 01 ago. 2005.

[253] RANALDI, Gianrico. Il Caso Darkanzali: Rilievi 'a margine' della sentenza del Tribunale Costituzionale Tedesco in tema di mandato di arresto europeo e diritti fondamentali. *Rivista Telematica Osservatorio sul Federalismo e i Processi di Governo.* Disponível em http://www.federalismi.it Acesso em 05 out. 2005.

[254] Article 16 [Nationalité, extradition]

afirmou, *direito fundamental de máxima expressão*, não sujeito a ponderações nem mesmo diante de tratados comunitários. Além disso, neste caso, a ausência de previsão de instrumentos para exercício, pelo acusado, de seu direito de defesa se encontraria em contraste com a garantia a uma tutela jurisdicional efetiva, tratada no artigo 19, 4, da Lei Fundamental e também seria violado o artigo 103, 2, de onde se extrai o princípio da irretroatividade da lei penal, visto que a conduta imputada a Mamoun Darkanzali não era, na época dos fatos, prevista como crime na Alemanha.[255]

Desta feita, a sentença declarou nula a lei que determinou a aplicação da Decisão Quadro no território alemão, modificando a lei anteriormente vigente sobre assistência jurídica internacional em matéria penal. Consequentemente, dezenove pessoas que já estavam presas, em decorrência de ordens de prisão européias, foram postas em liberdade e o Parlamento foi instado a elaborar nova lei de aplicação, agora restringindo a abrangência da diretiva supranacional, de modo que os valores fundamentais apontados restem preservados.[256] Após este pronunciamento, enorme debate foi instaurado diante da posição firme adotada pelo *Bundesverfassungsgericht*, a qual, entretanto, ainda que dissonante dos interesses comunitários, se mostra coerente com uma linha de defesa dos direitos fundamentais já tradicional nesta Corte.

Não muito tempo depois, em 15 de fevereiro de 2006, este mesmo Tribunal pronunciou-se acerca da denominada Lei sobre Segurança Aérea – *Luftsicherheitsgesetz*, ou *LuftSiG* – diploma normativo promulgado em janeiro de 2005 com a finalidade de regular o abate de aeronaves civis que, controladas por sequestradores, pudessem vir a ser utilizadas como arma, reproduzindo o *modus operandi* dos terroristas que derrubaram as torres do *World Trade Center*, no 11 de setembro de 2001 nova-iorquino. Mais uma vez a *segurança* foi invocada pelo Estado alemão como fundamento para negar

---

(2) Aucun Allemand ne peut être extradé à l'étranger. Une réglementation dérogatoire peut être prise par la loi pour l'extradition à un État membre de l'Union européenne ou à une Cour internationale, dans la mesure où les principes de l'État de droit sont garantis. (Nacionalidade, extradição. Nenhum Alemão pode ser extraditado para o estrangeiro. Uma regulamentação derrogatória pode ser criada por lei para a extradição a um Estado membro da União Européia ou a uma Corte internacional, desde que os princípios do estado de direito sejam assegurados). Disponível em http://www.planalto.gov.br Acesso em 25 jan. 2006. Versão elaborada pelo Centre Juridique Franco-Allemand.

[255] PISANI. *Op. cit.*

[256] PISANI. *Op. cit.*

aplicação a direitos básicos, em especial o direito à vida. Na prática, ao conceder autoridade ao Ministro da Defesa para determinar o abate de aeronaves civis que estivessem sob o controle de sequestradores, o Legislativo colocou nas mãos daquele uma fabulosa capacidade de escolha, tocando-lhe determinar, em nome da segurança da nação, quem vive e quem morre.

Também neste caso a proteção a direitos fundamentais foi apresentada como a base de legitimidade para que a dita lei restasse rejeitada.[257] Tendo em mira os interesses dos eventuais ocupantes das aeronaves passíveis de abate, afirmou o Tribunal que estes não poderiam ser transformados em objetos, não só no confronto com criminosos como também perante o Estado, que se veria legalmente autorizado a considerá-los como seres inanimados e desprovidos de direitos. Consoante a disposição do artigo 14, III, da *LuftSiG*, ao Estado seria dado dispor, unilateralmente, da vida dos passageiros sequestrados, sem que a estes fosse oferecida qualquer oportunidade de resistência.

Tendo por esteio a proteção à dignidade humana, valor plasmado no artigo 1º da Lei Fundamental, entendeu-se possível afastar argumentos que, em defesa da validade da Lei sobre Segurança Aérea, procuravam fazer crer, por exemplo, que o embarque em uma aeronave traria consigo o consentimento implícito com o sacrifício da própria vida na eventualidade do sequestro e uso do avião como arma. Reafirmando o papel garantidor do Estado, defendeu o *Bundesverfassungsgericht* o dever que àquele assiste de tutelar igualmente a vida de todas as pessoas, merecendo, este valor fundamental, o mesmo grau de proteção. Nada autoriza o Estado a agir como os criminosos que pretende combater; a tarefa de defender os direitos mais essenciais da sociedade não pode ser afastada, nem mesmo diante da necessidade de combater o terrorismo.

3.2 Proteção a dados pessoais: a Corte Européia de Justiça diz não à violação da vida privada

---

[257] Ao lado deste argumento, também foi reconhecida a ausência de competência legislativa da federação, já que a Lei Fundamental, em seu artigo 35, 2, somente autoriza o uso de forças militares federais para defesa do território e fronteiras dos Länder mediante requisição destes, cabendo-lhes, portanto, abrir caminho para que forças federais atuem dentro do país. DE PETRIS, Andrea. *Tra libertà e sicurezza prevale la dignità umana, dice il Bundesverfassungsgericht.* Disponível em http://www.associazionedeicostituzionalisti.it acesso em 21 mar. 2006.

Em 30 de maio de 2006, mediante provocação do Parlamento Europeu, a Corte de Justiça manifestou-se acerca de acordo de cooperação firmado entre os Estados Unidos da América e a União Européia, por intermédio do Conselho e da Comissão da União Européia.[258] Tal acordo, na esteira da luta contra o terrorismo, previa a instituição de um sistema automático de registro, pelas autoridades norte-americanas, dos dados pessoais de passageiros que embarcassem em aeronaves partindo de qualquer país da UE com destino aos EUA. Isso permitiria que os norte-americanos soubessem, talvez até antes da decolagem, se algum passageiro – a seus olhos – suspeito estaria se dirigindo a seu território.[259]

Em seus requerimentos (C-317/04 e C-318/04), o Parlamento Europeu destacou que os atos realizados nos âmbitos do Conselho e da Comissão, necessários à implantação do dito acordo, violavam direitos fundamentais dos cidadãos dos Estados membros, privando-os de qualquer resguardo no que tange a seus dados pessoais. Deduziu, assim, dentre os motivos a justificar a anulação do acordo, a violação a direitos fundamentais e ao princípio da proporcionalidade, além de excesso, por parte destes órgãos, no exercício de seus poderes.

A sentença proferida pela Corte Européia[260] analisa longamente a legislação comunitária concernente à proteção a dados pessoais, destacando as situações nas quais se admite a quebra de sigilos e a transferência de semelhantes informações. Nota-se que, em vários momentos, tal quebra é autorizada em nome da defesa da segurança nacional, da segurança pública ou da proteção à ordem econômica. Assim dispõem, por exemplo, o Tratado de Roma, de 1950, e a diretiva do Parlamento Europeu de 24 de outubro de 1995 (95/46/CE, relativa à tutela de dados das pessoas físicas). Porém, em que pese

---

[258] O Conselho da União Européia tem função legislativa, dispondo de poder de decisão para firmar regulamentos, decisões ou pareceres, entre outros. Também possui outras atribuições, com destaque para a tarefa de coordenar as políticas econômicas gerais dos estados membros. É a autoridade máxima da Comunidade. A Comissão Européia é encarregada de zelar pela correta aplicação do direito comunitário, encarnando o papel de órgão executivo, dirigindo as políticas tendentes a assegurar a implementação das normas jurídicas comuns. SILVA, Karine de Souza. *Direito da Comunidade Europeia.* Fontes, princípios e procedimentos. Ijuí: Unijuí, 2005. p. 75-80.

[259] CALVANO, Roberta. *La Corte di Giustizia anulla l'accordo con gli USA che prevede il trasferimento dei dati personali dei passaggeri europei alle autorità statunitensi.* Disponível em http://www.associazionedeicostituzionalisti.it Acesso em 28 jun. 2006.

[260] Sentenza della Corte (Grande Sezione) de 30 maggio 2006, nelle cause riunite C-317/04 e C-318/04. Disponível em http://www.federalismi.it Acesso em 20 jun. 2006.

os vastos fundamentos pautados, essencialmente, na proteção a dados pessoais e, consequentemente, no respeito à intimidade e à vida privada, a decisão, ao final proferida, se vale de critérios outros para rejeitar o acordo sob análise.

De fato, afirmou a Corte Européia de Justiça que o diploma normativo não poderia se sustentar em razão de contrariar comandos superiores de direito europeu, reduzindo a controvérsia a uma questão de legitimidade de órgãos administrativos da União Européia para firmar semelhante acordo. Não estariam estes legitimados a obrigar empresas privadas (as companhias de aviação) a compilar dados pessoais de seus consumidores e enviá-los a outra nação, especialmente ante o fato de que o fundamento para elaboração do pacto residiu em legislação norte-americana (que instituiu o sistema de controle de passageiros que ingressam e saem do solo americano denominado *Passenger Name Records*). Logo, estaria afastada a possibilidade de se fundar o acordo em qualquer das autorizações normativas européias para ruptura do sistema de proteção a dados pessoais.

O silêncio, ao final, da Corte Européia acerca da amplitude do sistema de proteção a direitos fundamentais e sua capacidade de se contrapor a medidas claramente excepcionais foi lamentado por parte da comunidade jurídica e política[261], porém, não se pode negar a relevância da decisão, especialmente, como já salientado, por ser este o mais alto Tribunal no exercício da jurisdição constitucional dentro da União Européia.[262] Esta manifestação, ainda que tímida, fez acender uma forte luz de alerta não só no âmbito dos órgãos de poder comunitários, como também dentro dos países membros, pois sua jurisdição a estes se estende.

---

[261] Roberta Calvano dá conta de artigo jornalístico publicado por dois euro deputados no jornal francês Le Monde, em 01 de junho de 2006, criticando a postura minimalista da Corte neste caso. CALVANO. *Op. cit.*

[262] A natureza supra-constitucional reconhecida ao Direito Comunitário, colocando-o acima das ordens jurídicas nacionais sempre que surja qualquer confronto (inclusive acima das Constituições), permite afirmar que sua atuação se enquadra nos limites da jurisdição constitucional. A propósito, entre outros, veja-se GUASTINI, Riccardo. La Primauté du Droit Communautaire. Une révision tacite de la Constitution italienne. *Cahiers du Conseil Constitutionnel.* n. 9, mars à septembre 2000. Disponível em: http://www.conseil-constitutionnel.fr/cahiers/ccc9/guastini.htm Acesso em 23 nov. 2005. HILLGRUBER, Christian. La Integración del Derecho Internacional y del Derecho de La Unión Europea en el Ordenamiento Constitucional Alemán. Trad. M. Ángeles Martín Vida. *Revista de Derecho Constitucional Europeo.* Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública. año 1, n. 1, jan./jun. 2004.

Conclusão

O constitucionalismo contemporâneo, estruturado sobre um vasto sistema protetivo cujo referencial central é o ser humano, vem buscando contribuir na definição de um modelo estatal capacitado a atender aos anseios sociais, oferecendo as condições mínimas imprescindíveis à sobrevivência e algo mais.

Em alguns países econômica e socialmente desenvolvidos, várias das principais promessas do constitucionalismo já foram implantadas, realidade, contudo que não se encontra presente na maior parte das nações em desenvolvimento. Entretanto, os diferentes graus de efetividade alcançados pelos direitos fundamentais parecem não influenciar nas tentativas de implementação de medidas excepcionais, que se têm mostrado presentes com igual intensidade em países centrais e periféricos.

Uma leitura possível acerca desta tendência que se apresentou em resposta aos atentados de setembro de 2001 aponta para o esgotamento do modelo constitucional pós-1945; a se crer neste ponto de vista, a consequência inevitável parece ser o desmantelamento do Estado Constitucional, cedendo espaço para um Estado de segurança, militarizado e interventor, onde direitos individuais se mostram secundários, cedendo passo face à constante ameaça de algum inimigo (antes comunistas; na primeira década do Século XXI terroristas e traficantes; após 2008, a crise econômica...).

De outro turno, parece possível uma leitura diversa, que revele não ser a defesa do constitucionalismo uma utopia. Ainda que o Estado forjado à luz dos paradigmas eleitos na segunda metade do Século XX possua deficiências, deparando-se constantemente – mesmo naqueles países onde mais avançou – com limitações e contradições, parece alternativa melhor do que a saída autoritária. Ora, então, que se busquem soluções para suas falhas, mas que não se destrua a democracia!

Resistir às medidas excepcionais, às reiteradas tentativas de se implementar um estado de exceção permanente, é possível e os exemplos trazidos demonstram isso. Se Governos e Parlamentos cedem ao canto sedutor do autoritarismo, diversos segmentos sociais e algumas Cortes Constitucionais, crentes no papel a elas entregue, vêm se mostrando como

espaços de resistência, cumprindo sua tarefa de defender as Constituições contra as variáveis políticas e as maiorias eventuais.

Afinal, se, por um lado, a vida em sociedades de risco é uma realidade, por outro deve se ter em mira ser imprescindível conciliar o combate às ameaças – permanentes ou momentâneas – com a preservação de valores essenciais à coexistência em sociedade. Não se pode admitir que os Estados, concebidos com o fim de viabilizar a coexistência pacífica, reajam a atos criminosos agindo de idêntica maneira, seja ao entregarem seus cidadãos a prisões estrangeiras, seja ao lhes negar o mínimo de privacidade, ou ao se outorgarem poderes para matá-los.

O combate aos males que assolam o mundo precisa ser feito com um mínimo de respeito aos valores essenciais, ínsitos à própria natureza humana. Neste diapasão, o constitucionalismo se mostra apto a fornecer bases conceituais e normativas suficientes para que se estabeleçam os limites dentro dos quais pode se movimentar o Estado na orquestração de suas respostas às ameaças cotidianas. Aliás, que não se esqueça, segurança é um direito fundamental, de modo que não é dado aos governos se omitirem em seu dever de oferecê-la a todos. Há que se ponderar, contudo, os limites para as medidas adotadas neste sentido, não se admitindo que sejam implantadas ao sistemático arrepio de outros direitos de mesma relevância, frutos das conquistas do constitucionalismo.

Sim, as Constituições ainda são necessárias; sim, é possível defender a pauta de direitos fundamentais. Se o constitucionalismo não foi suficiente para que as sociedades alcançassem níveis ideais de proteção e harmonia, ainda pode ser compreendido como uma alternativa melhor do que a via autoritária, possuindo força para opor resistência a movimentos que visam a consolidar o estado de exceção como uma realidade inevitável.

Referências

AGAMBEN, Giorgio. *Estado de Exceção.* Trad. Iraci D. Poleti. São Paulo: Boitempo, 2004.

ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém.* Um relato sobre a banalidade do mal. Trad. José Rubens Siqueira. 1. ed. 5. tir. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

BECK, Ulrich. *Pouvoir et Contre-pouvoir à l'heure de la mondialisation.* Trad. Aurélie Duthoo. Paris: Flammarion, 2003.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e Estado de Exceção Permanente.* Atualidade de Weimar. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. *História Constitucional Brasileira.* 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.

CALVANO, Roberta. *La Corte di Giustizia anulla l'accordo con gli USA che prevede il trasferimento dei dati personali dei passaggeri europei alle autorità statunitensi.* Disponível em http://www.associazionedeicostituzionalisti.it Acesso em 28 jun. 2006.

CHOMSKY, Noam. *Estados Fracassados.* O abuso do poder e o ataque à democracia. Trad. Pedro Jorgensen Jr. 2. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2009.

CORRAL, Benito Aláez. Constituciones Históricas. *Historia Constitucional*. Revista electrónica. n. 5, junio 2004. Disponível em http://hc.rediris.es/05/Numero05.html. Acesso em 10 ago. 2006.

DE PETRIS, Andrea. *Tra libertà e sicurezza prevale la dignità umana, dice il Bundesverfassungsgericht.* Disponível em http://www.associazionedeicostituzionalisti.it acesso em 21 mar. 2006.

DENNINGER, Erhard. Segurança, Diversidade e Solidariedade ao invés de Liberdade, Igualdade e Fraternidade. *Revista Brasileira de Estudos Políticos.* Belo Horizonte: UFMG. n. 88, dez. 2003.

GUASTINI, Riccardo. La Primauté du Droit Communautaire. Une révision tacite de la Constitution italienne. *Cahiers du Conseil Constitutionnel.* n. 9, mars à septembre 2000. Disponível em: http://www.conseil-constitutionnel.fr/cahiers/ccc9/guastini.htm Acesso em 23 nov. 2005.

HESSE. Konrad. *A Força Normativa da Constituição.* Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

HILLGRUBER, Christian. La Integración del Derecho Internacional y del Derecho de La Unión Europea en el Ordenamiento Constitucional Alemán. Trad. M. Ángeles Martín Vida. *Revista de Derecho Constitucional Europeo.* Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública. año 1, n. 1, jan./jun. 2004.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución.* Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1976.

LÓPEZ, Montserrat Herrero. Carl Schmitt. *in* DOMINGO, Rafael (org.). *Juristas Universales.* Madrid: Marcial Pons, 2004.

MIRKINE-GUETZÉVITCH, Boris. *As Novas Tendências do Direito Constitucional.* Trad. Candido Motta Filho. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 1933.

PATRUNO, Luciano. *Il Congresso americano vara il 'Military Commissions Act of 2006'*: l'estremismo dello 'stato di eccezione' e l'incostituzionalità delle sue regole 'speciali'. Disponível em http://www.costituzionalismo.it/aggiornamento.asp?id=288 Acesso em 23 out. 2006.

PISANI, Maria Mercedes. Problemi costituzionali relativi all'applicazione del mandato d'arresto europeo negli stati membri. *Rivista Telematica Osservatorio sul Federalismo e i Processi di Governo.* Disponível em http://www.federalismi.it Acesso em 01 ago. 2005.

RANALDI, Gianrico. Il Caso Darkanzali: Rilievi 'a margine' della sentenza del Tribunale Costituzionale Tedesco in tema di mandato di arresto europeo e diritti fondamentali*. Rivista Telematica Osservatorio sul Federalismo e i Processi di Governo.* Disponível em http://www.federalismi.it Acesso em 05 out. 2005.

SCHMITT, Carl. *Teologia Política.* Trad. Elisete Antoniuk. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

SCHMITT, Carl. *O Guardião da Constituição.* Trad. Geraldo de Carvalho. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SILVA, Karine de Souza. *Direito da Comunidade Europeia.* Fontes, princípios e procedimentos. Ijuí: Unijuí, 2005.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado.* 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 195, §7º E LEI COMPLEMENTAR

Octavio Campos Fischer[263]
DOI 10.11117/9788565604055.09

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: SUA IMPORTÂNCIA

Em termos de contextualização jurídica, é necessário fazer breves apontamentos sobre como a dogmática jurídica brasileira e os Tribunais Superiores compreendem atualmente o instituto da Imunidade Tributária.

Para tanto, é necessário registrar que o Sistema Constitucional Tributário criado pela Constituição Federal de 1988 é composto por três grandes e significativos blocos de normas. Um grupo de normas que se refere à atribuição de competências tributárias; um grupo de normas que se refere às limitações a essas competências e, por fim, um terceiro grupo de normas que regula a repartição e destinação das receitas tributárias.

A Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, apesar de composta de apenas de três dispositivos (arts. 150 a 152), dedicou ao tema "Das Limitações do Poder de Tributar" um grande número de normas.

Historicamente, é a Constituição brasileira que ordenou e sistematizou de forma mais vigorosa as normas constitucionais protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes um espaço próprio, dentro do capítulo do Sistema Tributário, e, assim, conferindo-lhes uma posição de destaque e de maior visibilidade.

É certo que nas Constituições anteriores, em maior ou menor medida, o tema sempre foi considerado[264]. Entretanto, destaque-se que, com a Emenda nº 18/65, a constitucionalização da matéria tributária tornou-se mais robusta,

---

[263] Professor de Direito Tributário do Programa de Mestrado em Direito do IDP/DF. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR. Advogado e Parecerista em Curitiba/PR. Presidente do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Professor do Programa de Mestrado em Direito da UniBrasil/PR. Ex-Conselheiro Titular da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF, de 2003 a 2005). www.octaviofischer.com.br

[264] Como lecionava Aliomar Baleeiro, "De modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçadas no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no País desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público" (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2).

detalhista e racional. Na Constituição de 1946, as normas tributárias ainda não possuíam um espaço próprio, tendo sido albergadas dentro do Capítulo das "Disposições Preliminares" do Título I, que regrava o tema "Da Organização Federal". Referida Emenda, todavia, promoveu uma verdadeira guinada. O seu art. 1º deu o tom da mudança já nas suas primeiras palavras, anunciando que trataria não apenas da tributação, mas do "Sistema Tributário Nacional" como um todo. Foram criados, então, vinte e sete artigos para regular a discriminação de competências, rendas e as garantias dos contribuintes. Sob este aspecto formal, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69, também, mantiveram a idéia de reservar um capítulo próprio para tratar longamente da tributação.

Já a Constituição de 1988 foi além. Não só continuou a tradição de regular extensamente a matéria tributária, como abriu um espaço próprio no seu Título VI para prescrever alguns dos mais importantes (e não todos, diga-se de passagem) direitos e garantias dos contribuintes.

Dentro do capítulo constitucional dedicado à tributação, chama a atenção o art. 150; especialmente, no presente Parecer, pelo fato de consagrar, dentre outras, as principais normas de imunidade tributária.

Bem por isto, é necessário desenvolver uma compreensão já a partir do seu próprio *caput*: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:...".

Vê-se que ele contém dois importantes comandos. De um lado (....*é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*), indica que enunciará um expressivo rol de proibições aos entes federativos para o exercício de suas competências tributárias (legislativa e administrativa). De outro (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*...), estabelece que este rol não é taxativo.

No conjunto, é necessário reconhecer que, através deste dispositivo, a Constituição de 1988 deixa claro que as normas constitucionais limitadoras do poder de tributar têm uma natureza dúplice. Ao mesmo tempo em que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Especificamente, é importante frisar que estamos diante de *direitos e garantias fundamentais de 1ª dimensão aplicáveis às relações tributárias*, no sentido de que representam uma resistência e uma oposição ao Estado[265-266].

Este reconhecimento implica conseqüências importantíssimas para a interpretação e a aplicação do sistema tributário brasileiro como um todo.

Primeiro, porque, sendo normas de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, inc. IV da CF/88. Assim, mesmo Emendas Constitucionais não podem suprimi-las, atingir seu núcleo essencial ou inviabilizar a realização dos valores por elas veiculados[267].

Segundo, que o atual estágio da Teoria Constitucional reconhece que os direitos fundamentais formam o núcleo da Constituição, de sorte que toda e qualquer interpretação constitucional deve dar prioridade para a eficácia deles. Tanto assim que leciona *Willis Santiago Guerra Filho* que, a partir da Constituição de 1988, "A interpretação constitucional...pressupõe...uma teoria dos direitos fundamentais"[268], porque, nas lições de *Paulo Bonavides*, estes "são a bússola das Constituições"[269].

Terceiro, não se pode esquecer que, para além da sua *dimensão subjetiva*, que corresponde "...à exigência de uma ação negativa...ou

---

[265] BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 517.

[266] Trata-se de orientação abraçada, inclusive, pelo *Supremo Tribunal Federal*: "O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes" (ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU I de 19.02.1993, p. 2032).

[267] Esta discussão é extremamente complexa. Para maiores considerações, veja-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte* (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000. Importante mencionar que, no julgamento da ADIN nº 939, acerca do antigo IPMF, o *Supremo Tribunal Federal* reconheceu que as imunidades e os princípios são cláusulas pétreas, não podendo ser afrontadas sequer por Emenda Constitucional" (ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165). Todavia, mais recentemente, o *Supremo Tribunal Federal* já teve oportunidade de se manifestar no sentido de não enxergar de forma ampla as cláusulas pétreas, ao analisar a revogação de uma imunidade tributária pela Emenda Constitucional nº 20/98: "1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente" (RE 372600/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 23/04/2004, p. 40).

[268] *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 31.

[269] *Op. cit*, p. 553.

positiva..."[270], os direitos fundamentais possuem uma *dimensão objetiva*, alcançando "...a estatura de normas que filtram os valores básicos da sociedade política e os expandem para todo o direito positivo. Formam, pois, a base do ordenamento jurídico de um Estado democrático"[271]. Esta dimensão faz com "...que o bem por ele tutelado seja visto como um valor em si, a ser preservado e fomentado"[272-273]. Assim, pode soar simples demais, porém é sempre bom deixar claro que o Estado existe, primordialmente, em função da realização e proteção dos direitos fundamentais, sem os quais não teria razão de ser.

Mas, como se consignou acima, os direitos fundamentais aplicáveis às relações tributárias não encontram no art. 150 da CF/88 um rol taxativo. Aliás, ainda que desnecessariamente, este dispositivo estabeleceu uma *cláusula de abertura* para outros direitos e garantias fundamentais (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte*...), prescritos nos demais comandos do próprio sistema tributário ou da Constituição como um todo, inclusive considerando-se o contido no §2º do art. 5º da CF/88. De fato, é indiscutível que o Título VI (sistema tributário) também estatuiu direitos fundamentais em outros preceitos, a exemplo dos princípios da capacidade contributiva (art. 145...), da não-cumulatividade e da proibição de bi-tributação (art. 154, I, e 195, §§ 4º e 7º, CF/88). Para além disto, não há como negar que os demais direitos fundamentais do cidadão oponíveis ao Poder Público, igualmente, são aplicáveis à atividade tributária.

Portanto, quando se está a falar de *direitos fundamentais dos contribuintes*, não se pode pensar de forma ingênua como se fossem apenas reivindicações subjetivas e egoísticas de alguns cidadãos. É imperioso deixar de lado o tradicional pré-conceito de que seriam eles privilégios de uns poucos membros da sociedade. Em verdade, tal instituto adquire uma tonalidade mais forte, objetiva, desvinculada do mero "não querer pagar tributos". Os *direitos fundamentais dos contribuintes* – como de resto todos os demais direitos

---

[270] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais. In: _____; COELHO, Inocêncio Mártires & MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 152.
[271] Idem, ibidem, p. 153.
[272] Idem, ibidem, p. 153.
[273] Sobre a dupla dimensão dos direitos fundamentais, veja-se, também: QUEIROZ, Cristina M. M. Direitos fundamentais: teoria geral. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 96 e ss.

fundamentais – são normas que filtram para dentro da Constituição valores considerados como fundamentais e estruturantes para o desenvolvimento de uma sociedade *livre, justa e solidária* (art. 3º da CF/88).

As imunidades tributárias põem-se como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E SOCIEDADE

É sob esta perspectiva que as imunidades tributárias devem ser compreendidas como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

Entende-se, então, que as imunidades tributárias, enquanto garantias constitucionais, têm um alcance muito mais amplo, servindo aos interesses da sociedade como um todo e não somente ao contribuinte.

Se pararmos para refletir a respeito do assunto, facilmente concluiremos que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que possuem capacidade contributiva, devem, na medida desta[274], contribuir para a realização das tarefas constitucionais.

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da Sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes. Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo

---

[274] Como bem leciona Betina Treiger Grupenmacher, se não há capacidade contributiva, não há que se falar em tributação, sendo “vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos” (Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos [coord.]. Tributos e direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15).

editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações com livros para garantir, isto sim, o "exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação"[275].

O mesmo se passa com as imunidades previstas no art. 150, VI, "c" e no art. 195, §7º da CF/88. Tais comandos não objetivam favorecer economicamente os dirigentes e sócios de instituições de ensino e de assistência social, mas possibilitar que todos os membros da sociedade tenham um acesso mais fácil ao ensino e à educação, e garantia de uma assistência social mais efetiva. Assim, andou bem a Constituição ao estipular que a imunidade em questão somente contempla as instituições que não têm fins lucrativos[276]. Até porque, o Poder Público, se não tem condições de prestar tais serviços satisfatoriamente (como a prática, infelizmente, vem demonstrando), deve atrair aqueles contribuintes que queiram colaborar para o aprimoramento e para o desenvolvimento social.

Nas palavras de *Ives Gandra da Silva Martins*:

> ...a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.[277] .

O tema escolhido para o presente estudo – Imunidade Tributária – reflete esta situação. Refere-se a um direito constitucional do cidadão, imodificável porquanto parte do núcleo duro da Constituição, mas que tem sofrido constantes ataques por parte do Poder Público.

Especificamente, nosso trabalho tecerá breves considerações sobre a competência para estipular os requisitos para a fruição da imunidade prevista

---

[275] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Relatora Ministra Ellen Gracie. Recurso Extraordinário n. 221239/SP, DJU I de 06.08.04, p. 61.

[276] O que não significa que não possam ter lucro. Podem e, inclusive, devem, pois precisam de lucro para melhor desenvolver suas atividades. O que não se pode admitir é a distribuição de lucros.

[277] Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imunidades tributária (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 32, 1998.

no §7º do art. 195 da CF/88: "§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

De um lado, será necessário verificar se estamos ou não diante de uma imunidade, pois que o dispositivo menciona "isenção". De outro, será importante saber se tal norma constitucional pode ser regulamentada por lei ordinária ou demanda lei complementar.

Trata-se de assunto muito debatido quando se trata da imunidade constante do art. 150, VI, "c" da CF/88, mas que, aqui, ainda está a demandar um claro posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 195, §7º DA CF/88

Mas, o que significa imunidade tributária? A resposta a esta pergunta é fundamental para sabermos se a norma constante do §7º do art. 195, CF/88, alberga uma verdadeira imunidade ou apenas uma isenção, como literalmente nela mencionada.

Sabemos todos que a imunidade tributária é um instituto constitucional. Traduz-se, para uns, em limitação ao poder de tributar e, para outros, em uma regra constitucional de incompetência[278], no sentido de ser um instrumento que auxilia no desenho da regra de competência tributária. Trata-se, como leciona o *Ives Gandra da Silva Martins*, de uma "vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição"[279].

Interessante e profunda é a linha de raciocínio desenvolvida por *Helenilson Cunha Pontes*, que parte da consideração de que o direito é um sistema de normas para concluir que as regras de imunidade configuram-se como uma condição necessária para a completa caracterização da norma de competência. Assim, não haveria uma norma de competência e, ao seu lado, uma norma de imunidade, restringindo-a, na medida em que o "enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência simplesmente

---

[278] Para Paulo de Barros Carvalho a Imunidade Tributária é "...a classe...de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas" (Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181).

[279] Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 31.

porque esta somente surge após a consideração de todas as condições normativas pressupostas no Texto Constitucional para o exercício do poder de instituir e exigir tributos, do qual os textos imunizantes são apenas mais uma espécie. Vale dizer, a norma de competência tributária é o resultado da consideração, pelo intérprete do direito, de todas as condições previstas, em sua maioria, no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos".[280]

É de ser notado, porém, que as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material. Formalmente, porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação. Materialmente, porque recheiam o texto constitucional com os valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar.

Assim, se estamos em um Estado Liberal, onde todos são iguais *perante a* lei, a legitimação da imunidade pode ser obtida da idéia de que somente teria sentido evitar a tributação sobre aqueles membros da sociedade que não têm condições econômicas para colaborar com os gastos do poder público. A imunidade seria uma espécie de instrumento de identificação, realização e proteção do princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer outra motivação para a concessão de direito à imunidade seria inconstitucional por conceder, em verdade, um privilégio descabido.

Já, em um Estado Democrático de Direito, como o instaurado em nível normativo pela Constituição de 1988, há a possibilidade de existência de imunidades tributárias que têm por fundamento valores diversos do que a (ausência de) capacidade contributiva. Fácil de ver o motivo pelo qual já se enunciou acima que a imunidade deve ser encarada como um importante instrumento de concretização de vários outros valores relevantes, como a educação, a cultura, assistência social, a dignidade do ser humano, etc.

Bem por isto, não se pode confundir imunidade com a isenção.

Enquanto a imunidade se encontra no plano constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infra-constitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente.

---

[280] Imunidades tributárias. In: Idem, ibidem, p. 593.

A norma de imunidade é imposta pela Constituição ao ente federativo. Trata-se de um direito garantido constitucionalmente contra este. Portanto, *v.g.*, mesmo que os Estados não concordem, não podem querer tributar a venda de livros através de ICMS, porque o art. 150, VI, "d" da CF/88, é taxativamente contra. As imunidades são, assim, cláusulas pétreas[281].

De seu turno, a isenção é uma norma estatuída pelo ente federativo, é um benefício que este concede se e quando quiser; desde que respeitados os limites do ordenamento jurídico.

Assim, mesmo naqueles poucos casos em que a vedação constitucional de tributar tenha recebido o nome de isenção (art. 184, §5º e art. 195, §7º), sua natureza é de imunidade tributária.

É a corretíssima jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal*:

> EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo[282].

---

[281] Conforme o já citado julgado: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165.
[282] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 28-11-1995, Primeira Turma, DJ de 19-12-1996.

> EMENTA: Recurso extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido [283].

No entanto, não é assim que tal instituto vem sendo tratado pela legislação infraconstitucional.

Uma breve passada de olhos sobre o art. 55 da Lei nº 8.212/91 e suas alterações, demonstra que o legislador tem procurado forçar o entendimento de que o §7º do art. 195 da CF/88, alberga uma simples isenção.

4. IMUNIDADE E A ADIN 1802/MC: ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA

Mas, justamente porque estamos a lidar com valores, a interpretação das imunidades não tem sido uma tarefa fácil. Revela-se, aqui, uma forte e dramática tensão entre tributo e liberdade, pois, como consignou, de forma primorosa, Ricardo Lobo Torres, "o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la".[284]

Bem por isto, na análise das normas do art. 150, VI, "c" e do §7º do art. 195 da CF/88, é necessário termos um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os *requisitos legais*, não venha a comprometer as próprias imunidades.

---

[283] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 168.110, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 4-4-2000, Primeira Turma, DJ de 19-5-2000.
[284] Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 05.

Assim, mais do que saber se há ou não uma “reserva de lei complementar”, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como *mais um* instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais *cláusulas de proteção* ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de *Helenilson Cunha Pontes*, para quem:

> a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.
> Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.
> Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.[285]

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Freqüentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada”, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não

---

[285] *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

se pode fazer tábua rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do §7º do art. 195 da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Para se ter uma noção da importância doutrinária deste problema, no volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada para regrar os requisitos do art. 150, VI, "c" da CF/88 e, por conseguinte, do §7º supra. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Carlos Valder do Nascimento é taxativo: não há reserva de lei complementar, "porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte. (...) Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária".[286]

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por sua vez, defende que "se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os

---

[286] Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 736

preceitos dos arts. 150, VI, *c*, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar"[287].

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes, "Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, *c*, é lei complementar: *Lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade*"[288].

Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o §7º do art. 195 e o art. 150, VI, "c" da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

---

[287] Imunidade tributária. In: Idem, ibidem, p. 348.
[288] Imunidade tributária. In: Idem, ibidem, p. 564.

Eduardo Bottallo sustenta a necessidade de "distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio 'comportamento' das entidades beneficiárias da imunidade. Sem nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como 'normas estruturais operacionais de imunidade' e às outras como 'normas operacionais de imunidade'. (...) Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo"[289].

Ricardo Lobo Torres entende que "os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar 'regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'; no art. 150, VI, *c*, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da 'lei', sem adjetiva-la".[290]

Tal linha de raciocínio não foi bem aplicada pelo Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei nº 9.532/97 e da Lei nº 9.732/98. Esta tratou dos requisitos previstos no §7º do art. 195 e aquela em relação aos requisitos do art. 150, VI, "c" da CF/88.

Quando o STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei

[289] Imunidade de instituições de educação e de assistência social e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda*: alterações fundamentais, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.
[290] Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 204.

complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune[291]. Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, na ADIN 1802/MC, partindo desta distinção, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, no art. 12 supra, apenas a alínea "f" do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

> EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): "instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei": delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não

---

[291] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário nº 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

> das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta[292].

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Machado[293]. Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluímos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas. É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, quando decidiu que:

> À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que “a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem

---

[292] SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

[293] Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda, *op. cit.*, p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar”[294]. Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado §2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos*: (...).

Com isto, podemos concluir que o Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.

Mas, também, deixou claro que, em se tratando de requisitos de imunidade tributária, os mesmos só podem ser estipulados por lei

---

[294] Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 717.

complementar, por força do art. 146, II da CF/88, que é a interpretação mais autorizada.

5. A ADIN 2028, A ADIN 4480 E O PROBLEMA DA LEI COMPLEMENTAR

Em relação à imunidade constante do §7º do art. 195 da CF/88, houve uma discussão inicial para saber se a ela se aplicaria, também, o disposto no art. 14 do CTN.

Chegou-se a reconhecer, inclusive, um "estado de mora" na ausência de regulamentação dessa imunidade:

> Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrencia, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providencias legislativas que se impoem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7., da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida[295].

Mas, a discussão tornou-se mais dramática com a alteração do art. 55 da Lei nº 8.212/91, promovida pela Lei nº 9.732/98.

Levou-se ao Supremo Tribunal Federal, através da ADIN 2028, o questionamento de que a Lei nº 9.732/98, por ser lei ordinária, não poderia regulamentar os requisitos da imunidade, constante do §7º do art. 195 da CF/88, por força do art. 146, II do mesmo diploma fundamental.

Todavia, de forma bastante clara, o Supremo Tribunal Federal, em que pese ter reconhecido a importância da tese, decidiu que, acolher tal argumento, levaria ao revigoramento do art. 55 supra, que também foi criado por lei ordinária; sendo que este não havia sido questionado na ADIN.

Mas, as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98 foram rechaçadas pelo STF, por entender que as mesmas seriam materialmente inconstitucionais:

---

[295] MI 232, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1991, DJU I de 27/03/1992, p. 38.

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: .... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em conseqüência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega

> contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta[296].

Este assunto volta a ser discutido, por ocasião da análise da validade do art. 19 da Lei nº 10260/01, na ADIN 2545. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma em questão impôs uma obrigação que não se coaduna com o art. 195, §7º da CF/88:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 12, "CAPUT", INCISO IV E 19, "CAPUT", E PARÁGRAFOS 1º, 2º, 3º, 4º E 5º DA LEI Nº 10.260, DE 13/7/2001. INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. FUNDO DE FINANCIAMENTO AO ESTUDANTE DE ENSINO SUPERIOR (FIES). EXIGÊNCIA, PELO ART. 19 DA MENCIONADA LEI, DE APLICAÇÃO DO EQUIVALENTE À CONTRIBUIÇÃO DE QUE TRATA O ART. 22 DA LEI Nº 8.212/91 NA CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART . 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE QUE SE ESTENDE ÀS ENTIDADES QUE PRESTAM ASSISTÊNCIA SOCIAL NO CAMPO DA SAÚDE E DA EDUCAÇÃO. ART. 12, CAPUT DA REFERIDA LEI. FIXAÇÃO DE CONDIÇÕES PARA RESGATE ANTECIPADO DE CERTIFICADOS JUNTO AO TESOURO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 12, INCISO IV. RESGATE CONDICIONADO À AUSÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL TENDO COMO OBJETO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ARRECADADAS PELO INSS OU CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. APARENTE AFRONTA AO ART. 5º, XXXV. 1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja

[296] ADI 2028 MC, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJU I de 16/06/2000, p. 30.

> obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidade beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas. 2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional. 3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior "não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação.", aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV. 4. Medida cautelar deferida[297].

Após esta decisão, o Supremo Tribunal Federal chegou a reconhecer Repercussão Geral em tal matéria[298], especificamente para discutir se o próprio art. 55 da Lei nº 8.212/91 poderia ter regulado a imunidade do art. 195, §7º, CF/88.

Para tornar a situação ainda mais delicada, adveio a Lei nº 12101/2009, que continua a tratar a imunidade do §7º supra como se fosse isenção[299].

---

[297] ADI 2545 MC, Relatora: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01/02/2002, DJ 07-02-2003 p. 21.

[298] “REPERCUSSÃO GERAL – ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – IMUNIDADE – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior” (RE 566622 RG, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 21/02/2008, DJe-074 de 24-04-2008).

[299] “Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:
I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;
II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;
III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;
V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

Contra tal alteração, foi proposta a ADIN 4480, Rel. Min. Gilmar Mendes, na qual o Supremo Tribunal Federal terá oportunidade para pacificar a questão.

Percebe-se que o Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a analisar os limites de conteúdo na regulamentação pela legislação infraconstitucional da imunidade do §7º do art. 195, CF/88.

Contudo, a questão de saber se tal dispositivo está a demandar a edição de lei complementar, por força do art. 146, II da CF/88, ainda carece de enfrentamento, talvez, por receio de que uma decisão em tal sentido possa provocar um vácuo legislativo, uma vez que voltaríamos ao *status quo* anterior à Lei nº 8.212/91.

Neste caso, o Supremo Tribunal Federal poderia reconhecer a aplicabilidade do art. 14 do CTN, por se tratar de Lei Complementar. Paralelamente, poderia salvar alguns textos de lei, referentes à caracterização de entidade de assistência social, sob o argumento de que, tal como decidido na ADIN 1802, a constituição e o funcionamento das pessoas jurídicas podem ser regrados por lei ordinária.

A questão tormentosa, aqui, está na necessária correção do entendimento manifestado emanado da ADIN 1802, pelos problemas na distinção entre o que seja requisito de imunidade (lei complementar) e o que seja matéria de constituição e funcionamento de pessoas jurídicas (lei ordinária).

Em nosso entender, o Supremo Tribunal Federal deve considerar que todo e qualquer requisito que influencie – direta ou indiretamente - no gozo da imunidade somente pode ser regulado por lei complementar. É dizer, não pode considerar como requisito de constituição de entidade um requisito que é de imunidade, como se deu com a exigência de não remuneração de diretores (ADIN 1802).

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;
VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;
VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.
Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

Ora, se tal requisito é de constituição de entidades, então todas as entidades de assistência social ou de educação, ainda que não imunes, não podem remunerar seus dirigentes.

Agora, se as entidades de assistência social, que não queiram ser imunes, podem remunerar seus diretores, é porque o requisito em questão é de imunidade e, portanto, somente pode ser estabelecido por lei complementar.

Alternativamente, ainda que não seja a melhor solução, o Supremo Tribunal Federal pode declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/09, atribuindo efeitos *ex nunc*, de tal sorte a registrar que, doravante tal assunto somente poderá ser regulador por lei complementar.

Em nosso entender, a norma do art. 195, § 7º da CF/88 abrange uma imunidade e que, por isto, seus requisitos somente podem ser estabelecidos por lei complementar, nos termos do art. 146, I da CF/88. Caso seja reconhecida a inconstitucionalidade formal das diversas leis ordinárias, inclusive da Lei nº 8.212/91, entendemos que seja considerado aplicável o art. 14 do CTN.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004

BALEEIRO Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003

COELHO, Inocêncio Mártires & MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000

FISCHER, Octavio Campos [coord.]. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004,

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributária* (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária

PONTES, Helenilson *Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000

QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais: teoria geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002,

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de renda*: alterações fundamentais, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999